

## 61987J0230

SENTENZA DELLA CORTE DEL 23 NOVEMBRE 1988. - NATURALLY YOURS COSMETICS LTD. CONTRO COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE, PROPOSTA DAL VALUE ADDED TAX TRIBUNAL DI LONDRA. - SISTEMA COMUNE D'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO - BASE IMPONIBILE - FORNITURE DI BENI E DI SERVIZI. - CAUSA 230/87.

*raccolta della giurisprudenza 1988 pagina 06365*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

## Parole chiave

++++

*Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto - Base imponibile - Cessione di beni - Controvalore legato direttamente alla cessione, esprimibile in danaro e che rappresenti un valore soggettivo - Riduzione del prezzo di vendita destinata a retribuire un servizio reso dall'acquirente*

*(( Direttiva del Consiglio 77/388, art . 11, lett . A, n . 1, sub a ) )*

## Massima

*L'imponibile di una cessione di beni ai sensi dell'art . 11, lett . A, n . 1, sub a ), della sesta direttiva 77/388 è costituito da tutto ciò che è ricevuto in diretta connessione con la cessione e ne rappresenta la contropartita, la quale deve poter essere espressa in danaro ed è un valore soggettivo .*

*Detta disposizione deve quindi essere interpretata nel senso che, qualora il cedente, "il grossista", ceda degli articoli, "l'incentivo", ad un altro, "il dettagliante", contro un corrispettivo monetario, cioè una somma di danaro, inferiore a quello contro il quale gli cede gli stessi articoli per la rivendita al pubblico, mentre il dettagliante si è impegnato a usare l'incentivo come mezzo per incitare o ricompensare il terzo che s'incarica di organizzare una riunione durante la quale altri articoli del grossista possono essere venduti dal dettagliante al pubblico con reciproco vantaggio, restando inteso che, in mancanza di tale riunione, l'incentivo dev'essere reso al cedente o pagato al*

*prezzo di vendita all' ingrosso, l' imponibile è costituito dalla somma del corrispettivo monetario e del valore del servizio reso dal dettagliante, che consiste nell' usare l' incentivo per procurarsi i servizi del terzo o per ricompensarlo; il valore di tale servizio dev' essere considerato pari alla differenza tra il prezzo effettivamente pagato per l' incentivo e il prezzo corrente di vendita all' ingrosso dello stesso .*

## **Parti**

*Nel procedimento 230/87,*

*avente ad oggetto la domanda di pronunzia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell' art . 177 del trattato CEE, dal Value Added Tax Tribunal di Londra nella causa dinanzi ad esso pendente fra*

*Naturally Yours Cosmetics Limited*

*e*

*Commissioners of Customs and Excise,*

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

*LA CORTE,*

*composta dai signori O . Due, presidente, T . Koopmans, R . Joliet e T.F . O' Higgins, presidenti di sezione, C.N . Kakouris, F.A . Schockweiler e J.C . Moitinho de Almeida, giudici,*

*avvocato generale : J.L . da Cruz Vilaça*

*cancelliere : H.A . Ruehl, amministratore principale*

*viste le osservazioni presentate :*

*- per la ricorrente nella causa principale dall' avv . David Vaughan, QC, e dagli avv.ti S.J . Berwin & Co ., Solicitors,*

*- per il governo britannico dalla sig.ra Sue Hay, in qualità di agente, e dagli avv.ti John Mummery e Robert Jay, Barristers,*

*- per il governo portoghese dal sig . Luís Inês Fernandes, dalla sig.ra Maria Helena Brito e dal sig . Arlindo Correia, in qualità di agenti,*

*- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig . Johannes Foens Buhl, in qualità di agente,*

*vista la relazione d' udienza e a seguito della trattazione orale del 21 giugno 1988,*

*sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 14 luglio 1988,*

*ha pronunziato la seguente*

## Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 13 marzo 1987, pervenuta in cancelleria il 29 luglio seguente, il Value Added Tax Tribunal di Londra ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell' art . 177 del trattato CEE, una questione pregiudiziale vertente sull' interpretazione dell' art . 11, lett . A, n . 1, sub a ), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 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 prosiegua : "sesta direttiva ".

2 Detta questione è stata sollevata nell' ambito di un procedimento promosso dalla Naturally Yours Cosmetics Ltd ( in prosiegua : "Naturally Yours " ), contro i Commissioners of Customs and Excise ( in prosiegua : "Commissioners " ) per la riforma di un provvedimento dei Commissioners relativo all' accertamento fiscale ai fini del versamento dell' IVA per l' anno 1984 .

3 Dall' ordinanza di rinvio emerge che la Naturally Yours è una società che vende all' ingrosso cosmetici destinati ad essere rivenduti da alcune dettaglianti ( " consulenti di bellezza " ), le quali si avvalgono di amiche e conoscenti ( " hostess " ) per organizzare riunioni private nel corso delle quali sono posti in vendita i prodotti della Naturally Yours .

4 Le consulenti di bellezza acquistano i prodotti della Naturally Yours ad un prezzo all' ingrosso e li vendono, durante dette riunioni, ad un prezzo al minuto consigliato dalla detta società; la differenza fra questi due prezzi costituisce il profitto che spetta alle consulenti . Dal fascicolo emerge che queste ultime sono esenti dal versamento dell' IVA, in forza dell' art . 24 della sesta direttiva, in quanto la loro cifra d' affari è inferiore al minimo stabilito dalla legge britannica .

5 Allo scopo di ricompensare le hostess per l' organizzazione delle riunioni, la consulente di bellezza offre loro uno dei prodotti messi in vendita ( vale a dire un vasetto di "Natural Oasis Rejuvenating Cream " ), come "dono ricordo " . Quando il vasetto di crema è usato per questo scopo, la Naturally Yours lo cede alla consulente di bellezza al prezzo di 1,50 UKL, anziché al prezzo corrente all' ingrosso di 10,14 UKL .

6 I Commissioners liquidavano l' IVA relativa al 1984 in base al prezzo corrente all' ingrosso di 10,14 UKL per vasetto di crema, compresi i vasetti da offrire in dono . A questo proposito si richiamavano alla pertinente legge britannica, in particolare all' art . 10, n . 3, del Value Added Tax Act del 1983, ai termini del quale "se la cessione è priva di corrispettivo o ha un corrispettivo non pecuniario o non completamente tale, il suo valore è considerato pari al valore normale di mercato " . La Naturally Yours opponeva che questa disposizione era in contrasto con l' art . 11, lett . A, n . 1, sub a ), della sesta direttiva e che la base imponibile dell' IVA doveva essere il prezzo di 1,50 UKL, effettivamente pagato dalla consulente di bellezza per i vasetti di crema destinati ad essere usati come dono .

7 Ritenendo che la controversia sollevasse una questione d' interpretazione del diritto comunitario, il Value Added Tax Tribunal ha sospeso il procedimento fintantoché la Corte di giustizia non si sia pronunciata sulla seguente questione pregiudiziale :

"Se, nel caso in cui un fornitore ( " grossista " ) ceda beni ( " l' incentivo " ) ad un terzo ( " dettagliante " ) per un corrispettivo pecuniario ( vale a dire una somma di denaro ) minore di quello contro il quale egli cede gli stessi beni al dettagliante per la vendita al pubblico, contro l' impegno del dettagliante stesso di usare l' incentivo per far sì che un terzo organizzi, o per ricompensare un terzo affinché organizzi, una riunione durante la quale il dettagliante può vendere al pubblico altri beni del grossista con reciproco vantaggio, la base imponibile, ai sensi dell' art . 11, lett . A, della

sesta direttiva del Consiglio sull' armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ( direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 ) sia costituita :

a ) solo dal corrispettivo pecuniario ricevuto dal grossista per l' incentivo, ovvero

b ) dal corrispettivo pecuniario contro il quale il grossista cede i medesimi beni al dettagliante per la rivendita al pubblico, ovvero

c ) da un importo da determinare secondo criteri prescelti dallo Stato membro interessato, ovvero

d ) dal corrispettivo pecuniario unitamente al valore dell' impegno assunto dal dettagliante di usare l' incentivo nel modo suddetto ed in tal caso, come debba essere determinato detto valore, ovvero

e ) da altri importi e, in tal caso, da quali " .

8 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della causa principale, del procedimento e delle osservazioni presentate alla Corte si fa rinvio alla relazione d' udienza . Questi elementi del fascicolo sono richiamati solo nella misura necessaria alla comprensione del ragionamento della Corte .

9 L' art . 11, lett.A, n . 1, della sesta direttiva dispone :

"La base imponibile è costituita :

a ) per le forniture di beni e le prestazioni di servizi (...) 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;

b ) (...)" .

10 Allo scopo d' interpretare l' art . 11, lett . A, n . 1, sub a ), della sesta direttiva, è opportuno, considerato lo scopo comune della sesta direttiva e della seconda direttiva 67/228 del Consiglio dell' 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari ( struttura e modalità d' applicazione del sistema comune d' imposta sul valore aggiunto; GU 71, 1967, pag . 1303; in prosieguo : "seconda direttiva "), tener conto della giurisprudenza della Corte relativa a quest' ultima direttiva .

11 Si deve quindi ricordare che, secondo la sentenza 5 febbraio 1981 ( causa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Racc . pag . 445 ), l' imponibile di una prestazione di servizi è costituito da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato; vi dev' essere pertanto un nesso diretto fra il servizio reso e il controvalore ricevuto perché una prestazione di servizi sia imponibile ai sensi della seconda direttiva .

12 Tale nesso diretto deve sussistere anche fra la cessione di un bene e il corrispettivo ricevuto ai sensi dell' art . 11, lett . A, n . 1, sub a ), della sesta direttiva .

13 Sorge allora la questione se vi sia un nesso diretto fra la cessione del bene fornito ad un prezzo inferiore al prezzo corrente e il valore del servizio che dev' essere reso dalla consulente di bellezza .

14 A questo proposito, dall' ordinanza di rinvio emerge che il sistema di vendita della Naturally Yours è caratterizzato dall' intervento delle consulenti di bellezza alle riunioni private da loro organizzate mediante delle hostess . Sarebbe questo il motivo per il quale la Naturally Yours accetta di vendere ad un prezzo assai basso il vasetto di crema da offrire in dono . Nel corso della fase orale svoltasi dinanzi alla Corte è emerso inoltre che, qualora la consulente di bellezza non

*renda il servizio previsto, vale a dire non reperisca una hostess che organizzi la riunione, il vasetto di crema dev' essere restituito o pagato al prezzo corrente di vendita all' ingrosso . Se ciò è vero - e spetta al giudice nazionale accertarlo - si deve constatare che vi è un nesso diretto fra la cessione del vasetto di crema a bassissimo prezzo e il servizio reso dalla consulente di bellezza .*

*15 Il giudice nazionale si chiede inoltre se il detto servizio debba essere considerato parte del controvalore della cessione del bene fornito anche se non costituisce un controvalore in denaro e, in caso affermativo, come si debba determinare il valore del servizio reso in casi come quello della consulente di bellezza nella fattispecie .*

*16 A questo proposito si deve ricordare come dalla citata sentenza 5 febbraio 1981 emerga in primo luogo che il controvalore deve poter essere espresso in denaro e in secondo luogo che questo controvalore è un valore soggettivo, poiché l' imponibile è il corrispettivo realmente ricevuto, non già un valore stimato secondo criteri obiettivi .*

*17 Nella fattispecie i contraenti hanno ridotto in una determinata misura il prezzo di vendita all' ingrosso del vasetto di crema in cambio della prestazione di un servizio che è fornito dalla consulente di bellezza e che consiste nell' indurre le hostess, offrendo loro in dono un vasetto di crema, ad organizzare riunioni di vendita . Di conseguenza, è possibile conoscere il valore pecuniario che i due contraenti hanno attribuito a tale servizio; questo valore dev' essere considerato pari alla differenza fra il prezzo effettivamente pagato e il prezzo normale di vendita all' ingrosso .*

*18 La questione pregiudiziale va pertanto risolta come segue : l' art . 11, lett . A, n . 1, sub a ), della sesta direttiva dev' essere interpretato nel senso che, quando un fornitore (" grossista ") ceda beni (" incentivo ") ad un altro (" dettagliante ") per un corrispettivo pecuniario ( vale a dire una somma di denaro ) inferiore a quello contro il quale cede gli stessi beni al dettagliante per la vendita al pubblico, contro l' impegno del dettagliante stesso di usare l' incentivo per far sì che un terzo organizzi, o per ricompensare un terzo affinché organizzi, una riunione durante la quale il dettagliante può vendere al pubblico altri beni del grossista con reciproco vantaggio, restando inteso che in mancanza di tale riunione l' incentivo dev' essere restituito al fornitore o pagato al suo prezzo di vendita all' ingrosso, la base imponibile è costituita dalla somma del corrispettivo pecuniario e del valore del servizio reso dal dettagliante, che consiste nell' usare l' incentivo per assicurarsi i servizi del terzo o per ricompensarlo; il valore di tale servizio dev' essere considerato pari alla differenza tra il prezzo effettivamente pagato per l' incentivo e il prezzo corrente di vendita all' ingrosso dello stesso .*

## **Decisione relativa alle spese**

### *Sulle spese*

*19 Le spese sostenute dal governo britannico, 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 ha il carattere di un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese .*

## **Dispositivo**

*Per questi motivi,*

LA CORTE,

*pronunziandosi sulla questione sottoposta dal Value Added Tax Tribunal di Londra, con ordinanza 13 marzo 1987, dichiara :*

*L' art . 11, lett . A, n . 1, sub a ), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d' affari, dev' essere interpretato nel senso che, quando un fornitore (" grossista ") ceda beni (" incentivo ") ad un altro (" dettagliante ") per un corrispettivo pecuniario ( vale a dire una somma di denaro ) inferiore a quello contro il quale cede gli stessi beni al dettagliante per la vendita al pubblico, contro l' impegno del dettagliante stesso di usare l' incentivo per far sì che un terzo organizzi, o per ricompensare un terzo affinché organizzi, una riunione durante la quale il dettagliante può vendere al pubblico altri beni del grossista con reciproco vantaggio, restando inteso che in mancanza di tale riunione l' incentivo dev' essere restituito al fornitore o pagato al suo prezzo di vendita all' ingrosso, la base imponibile è costituita dalla somma del corrispettivo pecuniario e del valore del servizio reso dal dettagliante, che consiste nell' usare l' incentivo per assicurarsi i servizi del terzo o per ricompensarlo; il valore di tale servizio dev' essere considerato pari alla differenza tra il prezzo effettivamente pagato per l' incentivo e il prezzo corrente di vendita all' ingrosso dello stesso .*