

62000J0353

Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 13 giugno 2002. - Keeping Newcastle Warm Limited contro Commissioners of Customs and Excise. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: VAT and Duties Tribunal, Manchester - Regno Unito. - Sesta direttiva IVA - Art. 11, parte A, n. 1, lett. a) - Base imponibile - Corrispettivo per le forniture di beni o per le prestazioni di servizi - Sovvenzione. - Causa C-353/00.

raccolta della giurisprudenza 2002 pagina I-05419

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 - Prestazione di servizi - Pagamento effettuato come sovvenzione che fa parte del corrispettivo a favore di un operatore economico in relazione ad un servizio fornito a determinate categorie di beneficiari - Pagamento - Inclusione nella base imponibile

[Direttiva del Consiglio 77/388/CEE, art. 11, parte A, n. 1, lett. a)]

Massima

\$\$L'art. 11, parte A, n. 1, lett a), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, dev'essere interpretato nel senso che una somma versata, nell'ambito di un sistema di sovvenzioni, da un ente pubblico ad un operatore economico, in relazione ad un servizio di consulenza in materia energetica fornito da quest'ultimo a determinate categorie di occupanti di alloggi, fa parte del corrispettivo di una prestazione di servizi ed è inclusa nella base imponibile di tale operazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

(v. punto 28 e dispositivo)

Parti

Nel procedimento C-353/00,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal VAT and Duties Tribunal, Manchester (Regno Unito), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Keeping Newcastle Warm Limited

e

Commissioners of Customs & Excise,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 11, parte 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 di affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dalla sig.ra F. Macken, presidente di sezione, e dai sigg. C. Gulmann (relatore) e J.-P. Puissech, giudici,

avvocato generale: sig.ra C. Stix-Hackl

cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Keeping Newcastle Warm Limited, dal sig. D. Ewart, barrister, su incarico dello studio Somerton & Fletcher, solicitors;

- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra G. Amodeo, in qualità di agente, assistita dalla sig.ra P. Whipple, barrister;

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

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Keeping Newcastle Warm Limited, rappresentata dal sig. D. Ewart, del governo del Regno Unito, rappresentato dal sig. J.E. Collins, in qualità di agente, assistito dalla sig.ra P. Whipple, e della Commissione, rappresentata dal sig. R. Lyal, all'udienza del 13 dicembre 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 febbraio 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con decisione 8 settembre 2000, pervenuta alla Corte il 25 settembre successivo, il VAT and Duties Tribunal, Manchester, ha sollevato, ai sensi dell'art. 234 CE, tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 11, parte 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 di affari - Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra la Keeping Newcastle Warm Ltd (in prosieguo: la «KNW») e i Commissioners of Custom & Excise (in prosieguo: i «Commissioners»), competenti in materia di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») nel Regno Unito, in ordine ad una domanda di rimborso dell'IVA pagata dalla KNW su somme percepite nell'ambito di un sistema di sovvenzioni.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva così recita:

«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».

La normativa nazionale

4 Le Home Energy Efficiency Grants Regulations 1992 (in prosieguo: le «Regulations») sono una normativa che prevede la concessione di sovvenzioni per il miglioramento del rendimento energetico nelle abitazioni occupate da determinate categorie di persone.

5 In particolare, l'art. 5 delle Regulations prevede che possa essere concessa una sovvenzione a favore di diverse categorie di lavori, tra cui rientra la «consulenza in materia energetica», definita come la consulenza relativa all'isolamento termico o all'uso efficiente ed economico degli elettrodomestici, dei punti luce, del riscaldamento dei locali o dell'acqua.

6 L'art. 7, n. 1, delle Regulations prevede che, quando viene presentata una domanda di sovvenzione all'installatore di rete della zona, egli deve valutare se il richiedente ha diritto alla sovvenzione.

7 L'art. 7, n. 3, delle Regulations, prevede che:

«Se l'installatore di rete accerta l'ammissibilità al contributo, egli deve:

a) trasmettere la domanda all'ente amministratore della zona per la decisione e, al contempo, attestare per iscritto all'ente amministratore che egli ha condotto, in relazione all'ammissibilità a contributo, il tipo di verifica che il detto ente amministratore può stabilire periodicamente; e

b) decidere se, in attesa della decisione sulla domanda da parte dell'ente amministratore, sia disposto a realizzare i lavori, con l'intesa che, fatta salva la responsabilità del richiedente descritta in appresso, sub i), sosterrà egli stesso il costo dei lavori, nel caso in cui l'ente amministratore non conceda il contributo; e

i) se accetta tale condizione, notificare per iscritto al richiedente che egli è disposto ad effettuare i lavori, con l'intesa che, salvo che la domanda di sovvenzione non sia respinta o la sovvenzione non sia pagata dall'ente amministratore della zona per inesattezza della dichiarazione di natura sostanziale, il richiedente sarà tenuto a pagare per i lavori il solo importo, concordato per iscritto tra l'installatore di rete e il richiedente prima della presentazione della domanda, pari alla differenza tra il costo totale dei lavori e l'ammontare del contributo (...)».

8 Ai sensi dell'art. 9 delle Regulations, l'importo massimo della sovvenzione nel caso della consulenza in materia energetica è pari a GBP 10.

9 Conformemente all'art. 10 delle Regulations, ove siano soddisfatti i requisiti per la concessione della sovvenzione e i lavori siano stati realizzati da un installatore di rete, la sovvenzione è versata a quest'ultimo dall'ente amministratore della zona interessata.

10 In forza delle Regulations, l'Energy Action Grants Agency (Ente per gli interventi d'aiuto in materia energetica; in prosieguo: l'«EAGA») è stato designato ente amministratore per la zona dell'Inghilterra, della Scozia e del Galles. Essa vi gestisce il programma per il miglioramento del rendimento energetico nelle abitazioni. La KNW è stata designata installatore di rete per un'area comprendente le contee di Tyne and Wear, di Northumberland e di Cumbria, nonché alcune zone lungo il confine scozzese.

11 Nell'ambito del sistema di sovvenzioni istituito dalle Regulations, l'EAGA prevede in particolare che debba essere stipulato un contratto tipo tra il richiedente la sovvenzione e l'installatore di rete. Il contratto tipo stabilisce che l'installatore di rete esegue i lavori al prezzo indicato, nel qual caso ha diritto al pagamento di tale prezzo a carico della controparte contrattuale, nonché alla sovvenzione se l'EAGA paga quest'ultima all'installatore di rete. Se questi effettua i lavori e l'EAGA non approva la domanda di sovvenzione o non paga la sovvenzione per inesattezza della dichiarazione di natura sostanziale, la persona che ha chiesto la sovvenzione dovrà allora pagare all'installatore di rete l'intero prezzo dei lavori.

Controversia nella causa principale e questioni pregiudiziali

12 Per vari anni la KNW ha effettuato lavori nell'ambito del sistema di sovvenzioni istituito dalle Regulations, compresa la prestazione di consulenze in materia energetica. Tale società ha dichiarato e pagato l'IVA relativa agli importi che le erano stati versati dall'EAGA a titolo di sovvenzione per le consulenze in materia energetica nella misura di GBP 10 per operazione.

13 La KNW ha presentato, dinanzi al VAT and Duties Tribunal, una domanda di rimborso dell'IVA così versata tra il 1° aprile 1991 e il 31 agosto 1996. Tale società sostiene che la sovvenzione per le consulenze in materia energetica non era direttamente connessa al prezzo dell'operazione, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, e che, di conseguenza, essa non rientrava nella base imponibile di tale operazione. Infatti, secondo la KNW, la sovvenzione di GBP 10 veniva versata indipendentemente dal prezzo al quale la consulenza in materia energetica sarebbe stata fatturata qualora non fosse stata fornita gratuitamente al consumatore.

14 Da parte loro, i Commissioners hanno sostenuto che l'importo di GBP 10 non era attribuito in maniera forfettaria, ma era connesso al prezzo correttamente fatturato della consulenza in materia energetica e costituiva, in ogni caso, il corrispettivo di tal operazione.

15 Trattandosi di una questione preliminare alla decisione, sottoposta al VAT and Duties Tribunal dalle parti nella causa principale, tale giudice, con decisione interlocutoria 17 dicembre 1998, ha dichiarato che i pagamenti di GBP 10 fanno parte della base imponibile in quanto corrispettivo delle operazioni, indipendentemente dal fatto che tali pagamenti siano o meno sovvenzioni ai sensi dell'art. 11 della sesta direttiva.

16 La KNW ha proposto un ricorso contro tale decisione dinanzi alla High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Regno Unito).

17 Davanti a tale giudice la KNW ha riconosciuto che la somma di GBP 10 ricevuta dall'EAGA per ogni consulenza in materia energetica da essa prestata costituiva, come sostenevano i Commissioners, un corrispettivo. Tuttavia, essa ha rilevato che l'inciso «comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni», contenuto nell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, potrebbe avere senso solo nel caso in cui, in sua assenza, tutte le sovvenzioni sarebbero state escluse dalla base imponibile. In effetti tutte le sovvenzioni direttamente connesse al prezzo delle prestazioni costituirebbero pagamenti effettuati a fronte delle stesse e farebbero, di norma, parte del corrispettivo.

18 I Commissioners hanno sostenuto che, dato che era evidente che le sovvenzioni controverse erano parte del corrispettivo, esse dovevano essere incluse nella base imponibile.

19 Di conseguenza, su ordine della High Court, il VAT and Duties Tribunal, Manchester, ha posto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se un pagamento effettuato dalla Energy Grants Action Agency all'appellante, per una consulenza in materia energetica prestata all'occupante di un alloggio avente diritto a una sovvenzione, costituisca una sovvenzione ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se tale pagamento sia anche direttamente connesso con il prezzo della prestazione della consulenza in materia energetica, così da formare parte della base imponibile di tale prestazione in forza dell'inciso finale dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a).

3) In caso di risposta negativa alla seconda questione, se il detto pagamento costituisca cionondimeno parte della base imponibile in quanto qualificabile come corrispettivo (o parte del corrispettivo) di un'operazione».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni presentate alla Corte

20 Secondo la KNW, la somma di GBP 10 concessa dall'EAGA per ogni consulenza in materia energetica costituisce una sovvenzione che, tuttavia, non è direttamente connessa al prezzo dell'operazione, poiché il suo importo corrisponde sempre, in pratica, al tetto massimo al quale essa è assoggettata. Inoltre, poiché la prestazione di consulenze in materia energetica ai clienti è gratuita, la detta sovvenzione avrebbe natura forfettaria e servirebbe a finanziare le spese di gestione della KNW, senza essere direttamente connessa a costi di sorta. Pertanto, tale sovvenzione non farebbe parte del corrispettivo dell'operazione ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

21 Basandosi in particolare sulle sentenze della Corte 5 febbraio 1981, causa 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Racc. pag. 445), e 3 marzo 1994, causa C-16/93, Tolsma (Racc. pag. I-743), il governo del Regno Unito sostiene che gli aiuti finanziari controversi nella causa principale costituiscono un corrispettivo ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della

sesta direttiva. Tale circostanza sarebbe sufficiente per risolvere la controversia sottoposta al giudice del rinvio. In ogni caso, esisterebbe un nesso diretto tra la sovvenzione ed i servizi forniti dalla KNW. Il contratto stipulato tra tale società e l'occupante dell'alloggio fisserebbe la natura ed il costo dei lavori che essa deve eseguire e prevedrebbe che l'importo dell'aiuto finanziario concesso all'occupante venga dedotto dalla somma dovuta da quest'ultimo. Tuttavia, se, per una ragione qualsiasi, l'aiuto finanziario non venisse concesso, l'occupante dell'alloggio sarebbe tenuto a pagare alla KNW l'intero costo dei lavori.

22 La Commissione fa valere che l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva ha la funzione di assicurare che la base imponibile comprenda la totalità del corrispettivo versato per la fornitura di beni o la prestazione di servizi, indipendentemente dal fatto che il corrispettivo venga pagato dal destinatario o da un terzo, che può essere un ente pubblico. Così, se un terzo, in particolare un ente pubblico, versa, come nella causa principale, un contributo per un determinato servizio fornito ad un privato, tale contributo farebbe parte della base imponibile, debba esso essere effettivamente considerato o no come una sovvenzione direttamente connessa al prezzo dell'operazione. Il fatto che l'importo del contributo versato sia sistematicamente di GBP 10 non implicherebbe che la sovvenzione sia indipendente da prezzi di sorta. A tal riguardo, la Commissione ricorda che il contributo è versato per coprire il costo totale del servizio, con un tetto massimo di GBP 10. Anche supponendo che si tratti di una sovvenzione forfettaria che costituisca l'unico pagamento della consulenza in materia energetica, sarebbe in contrasto con l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, ritenere che essa non faccia parte della base imponibile, escludendo così che l'operazione sia assoggettata all'IVA.

Soluzione data dalla Corte

23 Occorre constatare che l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva riguarda, tra l'altro, situazioni in cui sono interessate tre parti, vale a dire l'ente pubblico che concede la sovvenzione, l'operatore economico che ne beneficia e l'acquirente del bene o il destinatario del servizio rispettivamente ceduto o fornito dall'operatore sovvenzionato (v., in tal senso, sentenza 22 novembre 2001, causa C-184/00, *Office des produits wallons*, Racc. pag. I-9115, punto 10).

24 In tale contesto, la somma versata da un ente pubblico quale l'EAGA ad un operatore economico quale la KNW, in relazione ad un servizio di consulenza in materia energetica fornito da quest'ultima a determinate categorie di occupanti di alloggi, può costituire una sovvenzione ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

25 In ogni caso è necessario rilevare che la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato (v., in particolare, citata sentenza *Tolsma*, punto 13).

26 Orbene, è giocoforza constatare che la somma versata dall'EAGA alla KNW è ricevuta da quest'ultima come corrispettivo del servizio da essa fornito a determinate categorie di beneficiari.

27 In quanto corrispettivo di un'operazione, la detta somma rientra nella base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

28 Di conseguenza, occorre risolvere le questioni poste dichiarando che l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che una somma come quella versata nella causa principale fa parte del corrispettivo di una prestazione di servizi ed è inclusa nella base imponibile di tale operazione ai fini dell'IVA.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

29 Le spese sostenute dal governo del Regno Unito e dalla Commissione, 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.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Terza Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal VAT and Duties Tribunal, Manchester, con decisione 8 settembre 2000, dichiara:

L'art. 11, parte 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 di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che una somma come quella versata nella causa principale fa parte del corrispettivo di una prestazione di servizi ed è inclusa nella base imponibile di tale operazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.