

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

19 dicembre 2012 (*)

«Fiscalità – IVA – Seconda direttiva 67/228/CEE – Articolo 8, lettera a) – Sesta direttiva 77/388/CEE ? Cessione di beni – Base imponibile – Commissione pagata da una società di vendita per corrispondenza al proprio agente – Acquisti effettuati da clienti terzi – Riduzione del prezzo successiva al fatto generatore dell'imposta – Effetto diretto»

Nella causa C-310/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regno Unito), con decisione del 26 maggio 2011, pervenuta in cancelleria il 20 giugno 2011, nel procedimento

Grattan plc

contro

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. A. Rosas, facente funzione di presidente della Seconda Sezione, dai sigg. U. Lõhmus, A.Ó Caoimh, A. Arabadjiev (relatore), C.G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig. K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 12 luglio 2012,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Grattan plc, da H. Stone, solicitor, P. Lasok, QC, e R. Haynes, barrister;
- per il governo del Regno Unito, da C. Murrell, E. Jenkinson e L. Seeboruth, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da R. Lyal e C. Soulay, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 settembre 2012,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale riguarda l'interpretazione dell'articolo 8, lettera a), e del punto 13 dell'allegato A della seconda direttiva 67/228/CEE 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, pag. 1303, in prosieguo: la «seconda direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia tra la Grattan plc (in prosieguo: «la Grattan») e i Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (in prosieguo: i «Commissioners») in merito al rimborso degli importi pagati a titolo di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») corrispondenti alle commissioni versate a soggetti qualificati come «agenti» per i beni ordinati per loro tramite nel periodo compreso tra il 1973 e il 1977.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 L'articolo 5 della seconda direttiva stabiliva quanto segue:

«1. Si considera “cessione di un bene” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

2. Sono parimenti considerati come cessioni ai sensi del paragrafo 1:

(...)

c) il trasferimento di un bene effettuato in base ad un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita;

(...)

5. Il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento in cui viene effettuata la cessione. (...)».

4 Il punto 8 dell'allegato A della seconda direttiva precisava che «[p]er “fatto generatore dell'imposta” va inteso il sorgere del debito di imposta».

5 L'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva disponeva quanto segue:

«La base imponibile è costituita:

a) per le cessioni e prestazioni di servizi, da tutto ciò che compone il controvalore della cessione del bene o della prestazione di servizi, comprese tutte le spese ed imposte, ad eccezione della stessa [IVA] (...)».

6 L'espressione «controvalore» era definita al punto 13 dell'allegato A di tale direttiva come segue:

«(...) tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo della cessione del bene o della prestazione di servizi, comprese le spese accessorie (imballaggio, trasporto, assicurazione, ecc.), vale a dire non solo l'importo delle somme riscosse ma anche, ad esempio, il valore dei beni ricevuti in cambio (...)».

7 L'articolo 11, parte A, 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 L 145, pag.

1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), che ha sostituito la seconda direttiva a partire dall'anno 1978, disponeva, nella sua parte rilevante, quanto segue:

«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:

a) gli sconti sul prezzo per pagamento anticipato;

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;

(...)».

8 L'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva, così disponeva:

«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.

Tuttavia, in caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare a questa norma».

Il diritto del Regno Unito

9 All'epoca dei fatti oggetto della controversia di cui al procedimento principale, la disposizione di diritto nazionale rilevante era l'articolo 10, paragrafo 2, della legge sulla finanza pubblica del 1972 (Finance Act 1972), il quale disponeva quanto segue:

«Se la cessione ha luogo dietro corrispettivo in denaro, il suo valore è dato dall'importo che, maggiorato dell'imposta applicabile, è pari all'importo di detto corrispettivo».

10 Il First-tier Tribunal (Tax Chamber) rileva che la normativa nazionale non contemplava alcuna disposizione che prevedesse una riduzione a posteriori del valore della cessione in esito a riduzioni di prezzo o rimborsi praticati soltanto dopo che la cessione era stata effettuata.

11 Alla data del 1° gennaio 1978, gli Stati membri dovevano adeguare il «loro attuale regime dell'[IVA]» secondo le disposizioni della sesta direttiva.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

12 La Grattan è membro rappresentativo di un gruppo di soggetti passivi IVA composto da società che, durante il periodo oggetto del procedimento principale, svolgevano attività di vendita per corrispondenza (in prosieguo: le «società»). Queste ultime utilizzavano i servizi di agenti, i quali beneficiavano di commissioni, in particolare, sugli acquisti effettuati da terzi (in prosieguo: gli «acquisti di terzi»), consumatori finali (in prosieguo: i «clienti indiretti»), ai quali essi fornivano i cataloghi di una delle società in questione. L'agente inoltrava gli ordini dei clienti indiretti chiamando il call-center della società in questione o inviando un modulo d'ordine. In generale, i

beni ordinati venivano consegnati all'agente per la distribuzione successiva ai clienti indiretti. Il pagamento dei beni veniva riscosso dall'agente presso i clienti indiretti e versato periodicamente alla società di vendita per corrispondenza.

13 Gli agenti percepivano una commissione del 10% sugli importi da essi versati alla società in questione sia per i loro propri acquisti di beni dai cataloghi di vendita per corrispondenza, sia per gli acquisti di terzi. La commissione veniva accreditata su un conto aperto nei libri della società e l'agente poteva allora ottenerla secondo diverse modalità:

- l'agente poteva richiederne il pagamento mediante assegno;
- l'agente poteva compensare il credito con il saldo a debito del proprio conto, in maniera da ridurre il suo debito nei confronti della società per beni da lui acquistati presso la stessa;
- l'agente poteva anche utilizzare il credito per l'acquisto di altri beni, a titolo di pagamento totale o parziale.

14 Quando la commissione veniva percepita mediante assegno o credito imputato al saldo dovuto dall'agente, essa si considerava riscossa «in contanti». Quando la commissione veniva utilizzata per l'acquisto di altri beni, essa si considerava riscossa «sotto forma di beni». L'oggetto della controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio concerne unicamente situazioni in cui la commissione è stata riscossa «in contanti».

15 Le società hanno pagato l'IVA sul prezzo pieno da catalogo, incluso l'importo della commissione versata agli agenti. La Grattan ha richiesto ai Commissioners il rimborso degli importi IVA corrispondenti a tale commissione, in quanto essa costituiva un ristorno che riduceva il corrispettivo o la base imponibile di cessioni di beni effettuate dalle società agli agenti. I Commissioners hanno rimborsato l'IVA per tali commissioni, ad eccezione di quelle percepite in contanti per operazioni di acquisto di terzi nel periodo compreso tra il 1973 e il 1° gennaio 1978.

16 Dinanzi al giudice del rinvio, la Grattan ha sostenuto che le commissioni per gli acquisti di terzi ottenute in contanti costituivano ribassi sul prezzo pagato dall'agente per beni da lui acquistati presso una delle società in questione (se tali commissioni erano percepite al momento della cessione) o ristorni (se esse erano percepite dopo la cessione). Pertanto, il corrispettivo, o la base imponibile, dovrebbero essere ridotti. Ciò discenderebbe dall'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva e, prima del 1978, dall'articolo 8, lettera a), e dal punto 13 dell'allegato A della seconda direttiva, e in ogni caso dal principio di neutralità fiscale che esisteva prima del 1978.

17 I Commissioners hanno sostenuto che la seconda direttiva non imponeva agli Stati membri di adottare misure che prevedessero la riduzione retroattiva della base imponibile successivamente alla cessione, come prevede l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva. Inoltre, l'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva non sarebbe stato sufficientemente preciso da avere effetto diretto. I Commissioners hanno rilevato che esistevano distinzioni applicabili tra le commissioni per acquisti di terzi e quelle per acquisti di beni dai cataloghi di vendita per corrispondenza effettuati in proprio dall'agente.

18 Pertanto, il First-tier Tribunal (Tax Chamber) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, con riferimento al periodo antecedente il 1° gennaio 1978, il soggetto passivo goda, ai sensi dell'articolo 8, lettera a), della [seconda direttiva], e/o in forza dei principi di neutralità fiscale e di parità di trattamento, del diritto, avente effetto diretto, di considerare ridotta a posteriori la base

imponibile di una cessione di beni qualora, successivamente al momento in cui tale cessione è avvenuta, il destinatario di quest'ultima abbia ricevuto dal fornitore un credito, che egli ha poi scelto di riscuotere o come pagamento in denaro o come credito da far valere sugli importi dovuti al fornitore per cessioni di beni già effettuate a favore del destinatario».

Sulla questione pregiudiziale

19 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva vada interpretato nel senso che esso attribuisce al soggetto passivo il diritto di considerare ridotta a posteriori la base imponibile di una cessione di beni qualora, successivamente al momento in cui tale cessione è avvenuta, un agente abbia ricevuto dal fornitore un credito, che egli ha scelto di riscuotere o come pagamento in denaro o come credito da far valere sugli importi dovuti al fornitore per cessioni di beni già effettuate.

20 Al fine di rispondere a tale questione, occorre ricordare che l'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva prevedeva che la base imponibile fosse costituita «per le cessioni e prestazioni di servizi, da tutto ciò che compone il controvalore della cessione del bene o della prestazione di servizi, comprese tutte le spese ed imposte, ad eccezione della stessa [IVA]».

21 L'espressione «controvalore» utilizzata all'articolo 8, lettera a), di tale direttiva era definita al punto 13 dell'allegato A nel senso che essa comprendeva «tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo della cessione del bene o della prestazione di servizi, comprese le spese accessorie (imballaggio, trasporto, assicurazione, ecc.), vale a dire non solo l'importo delle somme rimosse ma anche, ad esempio, il valore dei beni ricevuti in cambio (...)».

22 È bene ricordare che il termine «controvalore» fa parte di una disposizione di diritto dell'Unione che non rinvia al diritto degli Stati membri per la determinazione del proprio significato e contenuto. Da ciò consegue che l'interpretazione del termine nella sua generalità non può essere lasciata alla discrezione di ciascuno Stato membro. Detto controvalore è un valore soggettivo, giacché la base imponibile per le prestazioni di servizi è il corrispettivo realmente ricevuto, non già un valore stimato secondo criteri oggettivi (sentenza del 5 febbraio 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Racc. pag. 445, punti 9 e 13).

23 Al fine di stabilire se l'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva imponesse agli Stati membri di permettere una modifica di tale controvalore e, pertanto, una rettifica della base imponibile successivamente al momento del fatto generatore dell'imposta, occorre esaminare anche le disposizioni di tale direttiva riguardanti il calcolo, la dichiarazione e il pagamento dell'IVA. La determinazione della base imponibile presuppone, infatti, un corrispettivo ed un fatto generatore.

24 Occorre rilevare, in proposito, che l'articolo 5, paragrafo 5, della seconda direttiva prevedeva che «[il] fatto generatore dell'imposta si verifica al momento in cui viene effettuata la cessione». L'espressione «fatto generatore dell'imposta» utilizzata in questa disposizione era definita al punto 8 dell'allegato A di tale direttiva come «il sorgere del debito di imposta».

25 Va rilevato che nessuna disposizione della seconda direttiva prevedeva la fissazione ad un momento posteriore del verificarsi del fatto generatore dell'imposta, o posticipava lo stesso in qualsiasi altra maniera. Tale direttiva non include, inoltre, alcuna disposizione che prevedeva la modifica di un debito fiscale già sorto.

26 Pertanto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 41 delle sue conclusioni, si deve ritenere che, in particolare ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 5, della seconda direttiva, il debito fiscale di un soggetto passivo sorgeva nell'importo risultante dalla base imponibile determinata al

momento della cessione.

27 Occorre dunque rilevare che né l'articolo 8, lettera a), né alcun altro articolo della seconda direttiva poteva essere interpretato nel senso che esso imponeva di permettere una rettifica della base imponibile, o dell'imposta pagata a valle, successivamente al momento della cessione, la quale costituisce il momento del fatto generatore dell'imposta.

28 Quanto poi al principio di neutralità fiscale, occorre ricordare che tale principio, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, costituisce la traduzione, in materia di IVA, del principio di parità di trattamento (v., in tal senso, sentenza del 10 aprile 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Racc. pag. I-2283, punto 47). Tale principio, in particolare, ha la conseguenza che i soggetti passivi non devono essere trattati in modo diverso per prestazioni simili che si trovano in concorrenza le une con le altre (v., in tal senso, sentenza del 27 aprile 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, Racc. pag. I-3617, punto 39 e giurisprudenza citata).

29 Il principio di neutralità fiscale non è una norma di diritto primario che permette, da sola, di determinare la base imponibile ai sensi dell'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva (v., in tal senso, sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann, C-174/11, punto 50 e giurisprudenza citata). Esso non permette neanche di ovviare al fatto che la seconda direttiva non include alcuna disposizione analoga all'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva.

30 Secondo l'altra accezione di questo stesso principio, l'importo riscosso dall'amministrazione fiscale a titolo di IVA deve corrispondere esattamente all'importo dichiarato nella fattura a titolo di IVA e versato dal consumatore finale al soggetto passivo (sentenza del 10 luglio 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Racc. pag. I-5097, punto 36 e giurisprudenza citata).

31 Nella controversia oggetto del procedimento principale, emerge dal fascicolo sottoposto alla Corte che il cliente indiretto, nella sua qualità di consumatore finale dei beni doveva pagare, per i beni da lui acquistati, il prezzo indicato nel catalogo e non riceveva commissione da parte della società. Era previsto infatti che tale commissione dovesse essere versata all'agente e non al cliente indiretto. In tali circostanze, e in virtù dei principi richiamati al punto precedente, si deve ritenere che il controvalore della cessione corrispondesse al prezzo pieno da catalogo non ridotto e che la base imponibile fosse dunque costituita da tale prezzo.

32 Va, peraltro, esaminato l'argomento della Grattan secondo cui sarebbe erroneo distinguere tra la situazione antecedente al 1° gennaio 1978 e quella esistente dopo tale data, in quanto tale distinzione non tiene conto della continuità del sistema dell'IVA.

33 A questo proposito, occorre sottolineare, in linea con quanto affermato dall'avvocato generale ai paragrafi 49 e 50 delle sue conclusioni, che il grado di armonizzazione della seconda e quello della sesta direttiva non sono equiparabili. In particolare, il principio del sistema comune dell'IVA, introdotto dalla prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU L 71, pag. 1301), non comportava ancora, sotto diversi profili, alcuna disciplina completa, e in particolare alcuna determinazione di una base imponibile uniforme.

34 Come la Corte ha rilevato al punto 12 della sentenza del 5 maggio 1982, Schul Douane Expéditeur (15/81, Racc. pag. 1409), la sesta direttiva ha armonizzato le nozioni di fatto generatore e di esigibilità dell'imposta, ed ha armonizzato la base imponibile.

35 È in tale contesto che il legislatore dell'Unione ha adottato l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva, che impone agli Stati membri l'obbligo di fissare le condizioni in presenza

delle quali la base imponibile sarà ridotta a posteriori. Tale disposizione obbliga in via di principio gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo (v. sentenze del 3 luglio 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Racc. pag. I-3801, punti 16-18, e del 29 maggio 2001, *Freemans*, C-86/99, Racc. pag. I-4167, punto 33).

36 Come emerge dai punti 25-27 della presente sentenza, siffatta disposizione non aveva equivalenti nella seconda direttiva. Inoltre, il fatto che il Consiglio dell'Unione europea abbia adottato l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva in aggiunta al suo articolo 11, parte A, conferma l'interpretazione secondo cui il suddetto articolo 11, parte C, non era implicito nell'articolo 11, parte A, della sesta direttiva o nel suo antecedente, l'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva.

37 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, si deve rispondere alla questione sollevata nel senso che l'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non attribuisce al soggetto passivo il diritto di considerare ridotta a posteriori la base imponibile di una cessione di beni qualora, successivamente al momento in cui tale cessione è avvenuta, un agente abbia ricevuto dal fornitore un credito, che egli ha scelto di riscuotere o come pagamento in denaro o come credito da far valere sugli importi dovuti al fornitore per cessioni di beni già effettuate.

Sulle spese

38 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 (Seconda Sezione) dichiara:

L'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva 67/228/CEE 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, deve essere interpretato nel senso che esso non attribuisce al soggetto passivo il diritto di considerare ridotta a posteriori la base imponibile di una cessione di beni qualora, successivamente al momento in cui tale cessione è avvenuta, un agente abbia ricevuto dal fornitore un credito, che egli ha scelto di riscuotere o come pagamento in denaro o come credito da far valere sugli importi dovuti al fornitore per cessioni di beni già effettuate.

Firme

* Lingua processuale: l'inglese.