

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(/../../css/generic.css); EUR-Lex - 61988J0126 - IT  
**Avis juridique important**

|

## 61988J0126

SENTENZA DELLA CORTE DEL 27 MARZO 1990. - BOOTS COMPANY PLC CONTRO COMMISSIONERS OF CUSTOMS AND EXCISE. - DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE: HIGH COURT OF JUSTICE, QUEEN'S BENCH DIVISION - REGNO UNITO. - IVA - SESTA DIRETTIVA - BASE IMPONIBILE. - CAUSA 126/88.

*raccolta della giurisprudenza 1990 pagina I-01235*

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

## Parole chiave

++++

*Disposizioni fiscali - Armonizzazione delle legislazioni - Imposte sulla cifra d'affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Base imponibile - Ribassi e storni di prezzo - Nozione - Riduzione del prezzo di vendita contro consegna di un buono ottenuto gratuitamente dal cliente in occasione di un precedente acquisto - Inclusione*

*(( Direttiva del Consiglio 77/388, art . 11, A, 3, b )))*

## Massima

*L'art . 11, A, 3 della sesta direttiva 77/388, relativo agli elementi che non vanno inclusi, all'interno del paese, nella base imponibile dell' IVA, dev' essere interpretato nel senso che l' espressione, di cui alla sua lettera b ), "ribassi e riduzioni di prezzo concessi all' acquirente (...) ed acquisiti al momento in cui si compie l' operazione" ricomprende la differenza tra il normale prezzo di vendita al minuto dei beni ceduti e la somma di denaro effettivamente ricevuta per tali beni dal rivenditore, qualora il rivenditore accetti dall' acquirente un buono che egli ha consegnato all' acquirente all' atto di un precedente acquisto effettuato al normale prezzo di vendita al minuto .*

## Parti

*Nel procedimento 126/88,*

*avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell' art . 177 del trattato CEE, dalla High Court of Justice nella causa dinanzi ad essa pendente tra*

*Boots Company PLC*

*e*

*Commissioners of Customs and Excise,*

*domanda vertente sull' interpretazione della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n . 77/388/CEE, 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 ( G U L 145, pag . 1 ),*

*LA CORTE,*

*Composta dai signori O . Due, presidente, Sir Gordon Slynn, C.N . Kakouris, F.A . Schockweiler, presidenti di sezione, T . Koopmans, G.F . Mancini, R . Joliet, T.F . O' Higgins, G.C . Rodríguez Iglesias, giudici,*

*avvocato generale : W . Van Gerven*

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

*viste le osservazioni scritte presentate :*

*- per il governo del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, dalla sig.ra Sue J . Hay, in qualità di agente, assistita dagli avv . John Laws e Robert Jay, barristers,*

*- per la Commissione, dal sig . Johannes Fons Buhl, consigliere giuridico, in qualità di agente,*

*- per la società Boots Company PLC, dal sig . J.P . Lawton QC, incaricato dallo studio legale Lowell White Durrant, solicitors,*

*vista la relazione d' udienza,*

*sentite le osservazioni orali della società Boots Company PLC, del governo del Regno Unito di Gran Bretagna ed Irlanda del Nord e della Commissione all' udienza del 30 novembre 1989,*

*sentite le conclusioni dell' avvocato generale, presentate all' udienza del 24 gennaio 1990,*

*ha pronunciato la seguente*

*Sentenza*

## **Motivazione della sentenza**

1 Con ordinanza 17 dicembre 1987, pervenuta in cancelleria il 25 aprile 1988, la High Court of Justice ha sottoposto a questa Corte, ai sensi dell' art . 177 del trattato CEE, sei questioni pregiudiziali relative all' interpretazione di talune disposizioni della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n . 77/388/CEE, 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, in prosieguo "Sesta direttiva ").

2 Tali questioni sono state sollevate nell' ambito di una controversia che vede opposte la società Boots Company PLC e le sue controllate ( in prosieguo : la "Boots ") ai Commissioners of Customs and Excise ( in prosieguo : i "Commissioners "), a proposito di talune decisioni di questi ultimi aventi ad oggetto l' accertamento dell' imposta sul valore aggiunto ( in prosieguo : l' "IVA ") che la Boots dovrebbe pagare su talune operazioni promozionali effettuate nel 1984 .

3 Dall' ordinanza di rinvio e dal fascicolo della causa risulta che la Boots esercita la vendita al minuto di varie merci in negozi sparsi nel Regno Unito . La Boots pratica, tra l' altro, un sistema promozionale che comporta l' uso di buoni stampati sulla confezione di talune merci che essa distribuisce ( in prosieguo : le "merci con buono "). Questi buoni sono acquisiti gratuitamente dai clienti all' atto dell' acquisto di dette merci e danno diritto a chi li consegna all' atto di un successivo acquisto, presso la Boots, della stessa merce o di altre merci menzionate sul buono ( in prosieguo : le "merci a prezzo ridotto "), ad una riduzione di prezzo nella misura del valore nominale indicato sul buono stesso .

4 Il costo di queste operazioni promozionali praticate dalla Boots è sopportato, a seconda dei casi, integralmente dalla Boots o dai suoi fornitori quando questi, in base a contratti stipulati con la Boots, rimborsano a quest' ultima il valore nominale dei buoni che sono stati loro restituiti, oppure in parte dalla Boots e in parte dai suoi fornitori .

5 Nella dichiarazione fiscale presentata in conformità all' art . 29 del Value Added Tax Act del 1983 ( in prosieguo : il "VAT Act "), la Boots, relativamente ai buoni, ha incluso nelle sue "entrate lorde" solo le somme ricevute dai suoi fornitori in cambio dei buoni consegnatili dai clienti all' atto delle vendite per le quali i fornitori sopportavano in tutto o in parte il costo delle operazioni promozionali . Essa non vi ha incluso il valore nominale dei buoni che distruggeva quando sopportava essa stessa in tutto o in parte il costo delle operazioni, considerando che il corrispettivo delle merci a prezzo ridotto si limitava all' importo effettivamente pagato dall' acquirente .

6 I Commissioners, per contro, hanno ritenuto che il corrispettivo delle merci a prezzo ridotto comprendesse non solo la somma di denaro pagata, ma anche il valore del buono restituito . Essi hanno considerato che si applica l' art . 10, n . 3, del VAT Act, il quale così dispone : "Se la cessione di un bene non è effettuata a titolo oneroso o ha un corrispettivo in tutto o in parte non pecuniario, il valore della cessione è considerato essere il suo valore normale ". In base a tale articolo, i Commissioners hanno adottato nei confronti della Boots talune decisioni secondo cui essa doveva rettificare le sue "entrate lorde" aggiungendo ai suoi introiti liquidi la differenza tra le entrate liquide provenienti dalla vendita delle merci a prezzo ridotto ed il loro valore normale; nelle dette decisioni i Commissioners hanno fissato la rettifica fiscale imposta alla Boots in 10 727,3 sterline per l' anno 1984 .

7 Il Value Added Tax Tribunal di Londra, dinanzi al quale la Boots ha proposto ricorso contro le decisioni dei Commissioners, ha confermato, con sentenza 18 marzo 1986, l' accertamento in esse contenuto . La Boots ha impugnato tale sentenza dinanzi alla High Court of Justice, sostenendo di non essere assoggettata all' IVA sul valore normale delle merci a prezzo ridotto in quanto il costo delle operazioni promozionali era in tutto o in parte a suo carico .

8 Dinanzi alla High Court of Justice la Boots ha dedotto che, per quanto riguarda la vendita delle merci a prezzo ridotto, essa avrebbe dovuto essere assoggettata all' imposta sulla base del prezzo

*ridotto pagato effettivamente dall' acquirente; in particolare, i buoni, non avendo valore per essa, non farebbero parte del corrispettivo ai sensi della sesta direttiva e la riduzione sul prezzo delle merci a prezzo ridotto costituirebbe un "ribasso" o una "riduzione" ai sensi dell' art . 11, A, n . 3, lett . b ) della sesta direttiva; inoltre, l' art . 10, n . 3, del VAT Act 1983, in base al quale i Commissioners hanno accertato l' IVA, sarebbe incompatibile con l' art . 11 della sesta direttiva .*

*9 Ritenendo quindi che la controversia comporti l' interpretazione della normativa comunitaria in materia, la High Court of Justice ha deciso, a norma dell' art . 177 del trattato CEE, di sospendere il procedimento finché la Corte non si sia pronunciata sulle seguenti questioni :*

*"1 ) Se l' art . 11, A, n . 1, lett . a ) della sesta direttiva del Consiglio debba essere interpretato nel senso che "tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore (...) da parte dell' acquirente, del destinatario o di un terzo", è rappresentato solo dalla somma pagata dall' acquirente .*

*2 ) Se riceva un corrispettivo da parte dell' acquirente, ai sensi dell' art . 11, A, n . 1, lett . a ), della sesta direttiva del Consiglio il rivenditore che accetta dall' acquirente un buono dante diritto a riduzione del prezzo di acquisto dei beni indicati sul buono stesso, il quale era stato dato all' acquirente dal rivenditore all' atto dell' acquisto presso di lui di altri beni al normale prezzo di vendita al minuto .*

*3 ) Se l' espressione "ribassi e riduzioni di prezzo concessi all' acquirente o al destinatario della prestazione ed acquisiti al momento in cui si compie l' operazione", di cui all' art . 11, A, n . 3, lett . b ), della sesta direttiva del Consiglio, debba essere interpretata come inclusiva della differenza fra il normale prezzo di vendita al minuto dei beni ceduti e la somma di denaro effettivamente incassata per tali beni dal rivenditore, contestualmente alla consegna di un buono ottenuto con le modalità di cui sopra .*

*4 ) Se, nel caso in cui un rivenditore ceda beni a prezzo ridotto ad un acquirente per una somma di denaro inferiore al normale prezzo di vendita al minuto dei beni, in quanto l' acquirente gli consegna all' atto della cessione un buono ottenuto all' atto dell' acquisto di altri beni presso il medesimo rivenditore, la base imponibile ai sensi dell' art . 11, A, n . 1, lett . a ), sia :*

*a ) la somma di denaro ricevuta dal rivenditore per i beni a prezzo ridotto, ovvero,*

*b ) la somma di denaro ricevuta dal rivenditore per i beni a prezzo ridotto unitamente al valore del buono, ed in tale caso come debba essere determinato tale valore, ovvero*

*c ) se nessuna di tali ipotesi è valida, quale sia la base imponibile in simili fattispecie .*

*5 ) Se, nell' ipotesi in cui il corrispettivo possa comprendere non soltanto il pagamento in denaro, ma anche la consegna del buono al fornitore dei beni considerati, l' art . 11, A, n . 1, lett . a ) osti a che uno Stato membro stabilisca la base imponibile con riferimento al prezzo che l' acquirente avrebbe dovuto pagare nel caso di acquisto dei beni per un corrispettivo interamente pecuniario .*

*6 ) Se una norma nazionale vigente il 1° gennaio 1978, ai sensi della quale "se la cessione di un bene non è effettuata a titolo oneroso o ha un corrispettivo in tutto o in parte non pecuniario, il valore della cessione è considerato essere il suo valore normale", costituisca una deroga all' art . 11 della sesta direttiva del Consiglio, che avrebbe dovuto essere comunicata alla Commissione delle Comunità europee entro il 1° gennaio 1978, ai sensi dell' art . 27 della sesta direttiva del Consiglio ".*

*10 Per una più ampia illustrazione degli antefatti della causa principale, delle disposizioni comunitarie e nazionali in materia, dello svolgimento 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 .*

#### *Sulle caratteristiche del buono*

*11 Per risolvere utilmente il problema d' interpretazione sollevato con le questioni proposte, bisogna circoscriverlo alla luce degli accertamenti di fatto del giudice nazionale relativi a ciò che il buono rappresenta nei rapporti tra la Boots e il suo cliente acquirente, dal punto di vista economico e giuridico .*

*12 Dal fascicolo risulta che sul buono consegnato al cliente all' atto della vendita di merci con buono figura la clausola secondo cui la Boots s' impegna nei confronti del portatore del buono a concedergli, all' atto dell' acquisto successivo di una delle merci indicate su detto buono, una riduzione di prezzo nella misura del valore nominale indicato anch' esso sul buono . Pertanto, il buono materializza il diritto del portatore ad una riduzione di prezzo pari all' importo indicato sul buono .*

*13 Dal punto di vista economico, l' obbligo assunto dalla Boots, poiché fa parte di una operazione promozionale il cui costo è sopportato dalla stessa, non le procura altro vantaggio che la prospettiva di incrementare la sua cifra d' affari mediante l' aumento del volume delle vendite di merci con buono e di merci a prezzo ridotto . Solo nel caso in cui il buono restituito alla Boots viene successivamente ripreso dal suo fornitore, quando quest' ultimo sopporta in tutto o in parte il costo dell' operazione promozionale, esso rappresenta per la Boots un valore monetario pari all' importo effettivamente pagato dal fornitore alla Boots, in base al contratto tra loro concluso . Nel caso in esame, il buono rappresenta per la Boots solo un obbligo di concedere una riduzione, intesa ad attirare il cliente .*

*14 Ciò premesso, si deve ricordare quanto le norme della sesta direttiva relative alla base imponibile dell' imposta dispongano in sostanza .*

#### *Sulla base imponibile*

*15 Ai sensi dell' art . 11, A, n . 1, lett . a ) della sesta direttiva, la base imponibile all' interno del paese è costituita per le forniture di beni da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore da parte dell' acquirente . I nn . 2 e 3 dello stesso articolo enumerano taluni elementi che si devono includere nella base imponibile ed altri che non vanno ivi inclusi . Orbene, in base al n . 3, lett . b ), di tale articolo, non vanno inclusi nella base imponibile "i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all' acquirente (...) ed acquisiti al momento in cui si compie l' operazione " . Pertanto, gli elementi di cui al n . 2 sono considerati dalla direttiva stessa come facenti parte del "corrispettivo", e quindi della base imponibile, e gli elementi di cui al n . 3 sono esclusi, del pari ex lege, da tale nozione di corrispettivo .*

*16 Ne consegue 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 ) .*

*17 Nella fattispecie, in considerazione delle situazioni di fatto descritte dal giudice nazionale e degli argomenti della Boots, la quale sostiene che il sistema promozionale mediante buoni non costituisce altro che un ribasso o una riduzione, si deve esaminare innanzitutto la terza questione pregiudiziale .*

#### *Sulla terza questione*

*18 Si deve rilevare che i "ribassi e riduzioni", che secondo l' art . 11, 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 .*

*19 Tale disposizione non è altro che un' applicazione della regola stabilita dall' art . 11, A, n . 1, lett . a ), della sesta direttiva, come interpretata dalla giurisprudenza della Corte ( vedasi, da ultimo, la sentenza 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Racc . pag . 6365 ), secondo cui la base imponibile è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto .*

*20 Il Regno Unito fa notare che il sistema promozionale usato dalla Boots deve essere distinto dall' esempio tipico di ribasso o di riduzione di prezzo, poiché la riduzione concessa all' acquirente si effettua in cambio del buono che ha un valore .*

*21 Questo punto di vista non può essere accolto . Infatti, risulta dalle caratteristiche giuridiche ed economiche del buono, sopra rilevate, che, benché su di esso sia indicato un "valore nominale", il buono non viene acquisito dall' acquirente a titolo oneroso e non costituisce altro che un documento nel quale è incorporato l' obbligo assunto dalla Boots di concedere al portatore del buono e in cambio di quest' ultimo una riduzione al momento dell' acquisto di una merce a prezzo ridotto . Il "valore nominale" esprime quindi solo l' importo della riduzione promessa .*

*22 La terza questione va pertanto risolta come segue : l' art . 11, A, n . 3, lett . b ), della sesta direttiva dev' essere interpretato nel senso che l' espressione "ribassi e riduzioni di prezzo concessi all' acquirente (...) ed acquisiti al momento in cui si compie l' operazione" ricomprende la differenza tra il normale prezzo di vendita al minuto dei beni ceduti e la somma di denaro effettivamente ricevuta per tali beni dal rivenditore, qualora il rivenditore accetti dall' acquirente un buono che egli ha consegnato all' acquirente all' atto di un precedente acquisto effettuato al normale prezzo di vendita al minuto .*

*Sulle altre questioni*

*23 Considerata la soluzione data alla terza questione, non occorre risolvere le altre questioni .*

## **Decisione relativa alle spese**

*Sulle spese*

*24 Le spese sostenute dal Regno Unito 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 pronunciarsi sulle spese .*

## **Dispositivo**

*Per questi motivi,*

*LA CORTE,*

*pronunciandosi sulle questioni sottopostele dalla High Court of Justice, con ordinanza 17 dicembre 1987, dichiara :*

*L' art . 11, A, n . 3, lett . b ), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n . 77/388/CEE, 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, dev' essere interpretato nel senso che l' espressione "ribassi e riduzioni di prezzo concessi all' acquirente (...)*

*ed acquisiti al momento in cui si compie l' operazione" ricomprende la differenza tra il normale prezzo di vendita al minuto dei beni ceduti e la somma di denaro effettivamente ricevuta per tali beni dal rivenditore, qualora il rivenditore accetti dall' acquirente un buono che egli ha consegnato all' acquirente all' atto di un precedente acquisto effettuato al normale prezzo di vendita al minuto .*