

|

## 61999C0380

Conclusioni dell'avvocato generale Stix-Hackl del 6marzo2001. - Bertelsmann AG contro Finanzamt Wiedenbrück. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Bundesfinanzhof - Germania. - Sesta direttiva IVA - Art. 11, parte A, n. 1, punto a) - Base imponibile - Spese di spedizione di premi in natura. - Causa C-380/99.

*raccolta della giurisprudenza 2001 pagina I-05163*

### Conclusioni dell avvocato generale

#### *I - Introduzione*

*1. Nella presente causa il Bundesfinanzhof sottopone alla Corte di giustizia la questione se, nel caso di fornitura di un premio in natura, inviato al beneficiario come corrispettivo per la presentazione di un nuovo cliente, la base imponibile ricomprenda, ai sensi 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 (in prosieguo: la «sesta direttiva») , oltre al prezzo di acquisto del premio in natura, anche le spese di spedizione.*

#### *II - Ambito normativo*

##### *A - Normativa comunitaria*

*2. Ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, la base imponibile per le forniture di beni e le prestazioni di servizi consiste in «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».*

*3. L'art. 11, parte A, n. 2, menziona una serie di elementi che vanno inclusi nella base imponibile, tra cui, in particolare, alla lett. b), «le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione chieste dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione. Le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie».*

##### *B - Normativa nazionale*

*4. L'art. 3 dell'Umsatzsteuergesetz 1980 (legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra di affari, in prosieguo: l'«UStG») stabilisce quali operazioni sono soggette all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»). Con riferimento alle operazioni di permuta, l'art. 3, n. 12, dell'UStG, detta la seguente disciplina: «Sussiste una permuta allorché il corrispettivo di una fornitura consiste in una fornitura. Un'operazione è equiparabile ad una permuta allorché il compenso di una prestazione di*

*servizi consiste in una fornitura o in una prestazione di servizi».*

*5. Inoltre, l'art. 10, n. 2, secondo comma, dell'UStG, riferendosi al calcolo della base imponibile per contratti di permuta e operazioni equiparabili ad una permuta, recita: «In caso di permuta (art. 3, n. 12, primo comma), di operazioni equiparabili ad una permuta (art. 3, n. 12, secondo comma) e di dazione in pagamento il valore di ciascuna operazione vale come corrispettivo dell'altra operazione».*

### *III - Fatti e procedimento principale*

*6. La ricorrente nel procedimento principale, la Bertelsmann AG (in prosieguo: la «Bertelsmann») è la capogruppo di una serie di società controllate, attive nel settore librario e discografico con la formula «Club». Negli anni che vanno dal 1985 al 1990 le società controllate fornivano premi in natura quali libri, dischi oppure biciclette ai propri vecchi clienti che ne reclutavano di nuovi come soci. Le società controllate acquistavano i premi per il reclutamento di nuovi soci da fornitori non appartenenti al gruppo e li spedivano ai clienti-intermediari a proprie spese.*

*7. Il convenuto nel procedimento principale, il Finanzamt Wiedenbrück (ufficio delle imposte di Wiedenbrück), negli avvisi di accertamento fiscale relativi agli anni 1985-1990, includeva nella base imponibile oltre al prezzo di acquisto dei premi in natura anche le spese di spedizione sostenute dalle società controllate.*

*8. La Bertelsmann, considerando l'inclusione delle spese di spedizione per la consegna dei premi nella base imponibile contraria alla sesta direttiva, presentava ricorso diretto [«Sprungklage», ossia senza previo procedimento amministrativo] dinanzi al Finanzgericht. Quest'ultimo respingeva il ricorso con la motivazione che, nell'eseguire la stima al fine di determinare la base imponibile per le operazioni di permuta a norma dell'art. 10, n. 2, secondo comma, dell'UStG, andavano presi in considerazione oltre al prezzo di acquisto dei premi in natura anche le spese di spedizione per la consegna dei medesimi. Ciò, contrariamente alla tesi della ricorrente, era peraltro conforme, secondo il Finanzgericht, all'art. 11, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva.*

*9. Contro la decisione del Finanzgericht la Bertelsmann presentava ricorso per cassazione dinanzi al Bundesfinanzhof, sostenendo che l'interpretazione dell'art. 10, n. 1 e n. 2, secondo comma, dell'UStG, fornita dal Finanzgericht, era in contrasto con l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), e n. 2, lett. b), della sesta direttiva nonché con la sentenza della Corte Empire Stores, dalla quale risulterebbe che soltanto il prezzo di acquisto dei premi in natura e non invece i costi accessori farebbero parte della base imponibile.*

*10. Il Bundesfinanzhof, ritenendo che la questione dell'inclusione dei costi accessori nella base imponibile, così come si pone nella presente causa per le operazioni di permuta, non fosse stata sufficientemente chiarita nelle cause Naturally Yours Cosmetics e Empire Stores, ha sospeso il procedimento in cassazione e con ordinanza 5 agosto 1999 ha sottoposto alla Corte di giustizia la seguente questione pregiudiziale:*

*«Se, nel caso di fornitura di un premio in natura, inviato al beneficiario come corrispettivo per la presentazione di un nuovo cliente, la base imponibile ricomprenda, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, punto 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, oltre al prezzo di acquisto del premio in natura, anche le spese di spedizione».*

### *IV - Osservazioni delle parti intervenienti*

*11. La Bertelsmann ritiene che la base imponibile per la consegna di un oggetto, inviato al destinatario a titolo di premio per la presentazione di un nuovo cliente, comprenda soltanto il prezzo di acquisto escluse le spese di spedizione. Tale assunto, secondo la Bertelsmann, deriva*

*dalla sentenza Empire Stores, nella quale la Corte ha stabilito che soltanto il prezzo di acquisto è determinante per la base imponibile ad esclusione di qualsiasi altro importo come, per esempio, il prezzo di acquisto aumentato delle spese di spedizione. Sebbene la causa Empire Stores riguardasse una società di vendite per corrispondenza e le spese di spedizione fossero inevitabili, la Corte non le ha incluse nella base imponibile.*

*Inoltre, la Bertelsmann sostiene che prendere in considerazione unicamente il prezzo di acquisto è altresì oggettivamente giustificato in base all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, in quanto il presente caso concerne un'operazione di permuta, nell'ambito della quale il corrispettivo per la consegna dei premi, che costituisce la base imponibile, in virtù delle sentenze Empire Stores e Naturally Yours Cosmetics consiste in un valore soggettivo, vale a dire il corrispettivo realmente ricevuto, nel caso di specie, appunto, l'attività di mediazione. Poiché il valore soggettivo è difficilmente determinabile, si deve tener conto soltanto del prezzo di acquisto dei premi in natura. Così, tali premi non sarebbero stati inviati ai vecchi clienti esclusivamente per la presentazione di nuovi clienti, ma sarebbero serviti anche a curare e mantenere il rapporto con la clientela già acquisita. La Bertelsmann fa altresì presente che le società di vendita per corrispondenza non devono obbligatoriamente porre le spese di spedizione a carico del destinatario e che alcune di esse quanto meno non le addebitano nel caso di ordini che superino un determinato quantitativo minimo.*

*Infine, la Bertelsmann osserva che le spese di spedizione non devono essere considerate nemmeno come spese accessorie ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, essendo essa stessa nel presente caso a sostenere tali spese, in quanto prestatrice di servizi, e non chiedendone il pagamento agli utenti, vale a dire ai clienti-intermediari.*

*12. Contrariamente alla Bertelsmann, le altre parti intervenienti - il governo tedesco, il governo del Regno Unito nonché la Commissione - in sostanza ritengono che la base imponibile per i premi in natura comprenda oltre al prezzo di acquisto anche le spese di spedizione.*

*13. La Commissione sostiene, al pari della Bertelsmann, che l'art. 11, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, che deve essere esaminato in via preliminare, non è applicabile.*

*L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), l'unica disposizione rilevante secondo la Commissione, riguardo alla base imponibile fa riferimento al «corrispettivo». Tale nozione deve essere interpretata conformemente alle sentenze Naturally Yours Cosmetics, Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats nonché Empire Stores. Da tale giurisprudenza si deducono, secondo la Commissione, i seguenti criteri per la determinazione della base imponibile corrispondente al valore della prestazione di servizi: in primo luogo, deve esistere un nesso diretto tra la consegna del bene e la prestazione di servizi ricevuta a titolo di corrispettivo; in secondo luogo, il valore della prestazione di servizi deve poter essere espresso in denaro; infine, il valore soggettivo del corrispettivo deve rientrare nella base imponibile, dovendo quest'ultima corrispondere al corrispettivo realmente ricevuto.*

*Ad avviso della Commissione, nel caso di specie, entrambi i primi criteri, alla luce della sentenza Empire Stores, sono soddisfatti. La presentazione di nuovi clienti costituisce, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, il corrispettivo per la consegna dei premi in natura.*

*Per quanto riguarda la determinazione del valore soggettivo del corrispettivo - il terzo criterio - è determinante soltanto la spesa sostenuta dal fornitore per ottenere la prestazione di servizi richiesta in cambio della propria consegna. In virtù della sentenza Naturally Yours Cosmetics fanno parte di tale spesa tutti i costi che il fornitore deve sostenere per raggiungere tale scopo e quindi, nel presente caso, anche le spese di spedizione sostenute dal medesimo.*

*Inoltre, la Commissione osserva che la Corte nella causa Empire Stores, attenendosi alla questione allora posta, non si è esplicitamente pronunciata in merito all'inclusione delle spese di spedizione e che, pertanto, detta sentenza non osta alla sua tesi. Per di più, dalla sentenza si*

*deduce chiaramente che siffatte prestazioni accessorie vanno incluse nella base imponibile.*

*14. Il governo tedesco e il governo del Regno Unito in sostanza condividono gli argomenti della Commissione.*

*15. Inoltre, il governo tedesco, riferendosi alla giurisprudenza del Bundesfinanzhof, osserva che il corrispettivo per l'avvenuta presentazione di nuovi clienti è composto di una prestazione principale (il premio in natura) e di una prestazione accessoria (la spedizione), cosicché anche tra la prestazione della mediazione e la spedizione sussiste il necessario nesso diretto. Tale assunto è altresì corroborato dalla sentenza Card Protection Plan, dalla quale risulta che ad una prestazione accessoria si applica la stessa disciplina della prestazione principale. La controprestazione dovuta è unica e sarebbe, pertanto, irrealistico procedere nell'ambito dell'analisi giuridica dei fatti ad una divisione «artificiale» fra la prestazione della spedizione e la consegna dell'oggetto.*

*Tale appartenenza alla prestazione principale comporta che alla prestazione di spedizione devono essere applicati gli stessi criteri di valutazione che sono applicati alla consegna dei premi in natura. Pertanto, anche per la prestazione di spedizione deve essere determinato un valore, che il fornitore le attribuisce e che, in base alla sentenza Empire Stores, deve corrispondere alle spese sostenute da quest'ultimo.*

*16. Infine, secondo il governo tedesco e il governo del Regno Unito la necessaria inclusione delle spese di spedizione deriva altresì dal principio secondo il quale l'IVA deve essere liquidata in maniera uniforme e neutrale rispetto alla concorrenza. Nel caso contrario il consumo finale non sarebbe tassato. Sotto il profilo economico l'imposta sulla cifra d'affari deve essere calcolata come se l'intermediario avesse acquistato i premi in natura inclusa la loro spedizione mediante un pagamento in denaro, che copra anche le spese di spedizione.*

*17. Secondo il governo del Regno Unito il valore soggettivo della prestazione di mediazione comprende per il soggetto passivo sia i costi di acquisto che quelli di spedizione, dalla cui somma risulta pertanto la base imponibile. Nel caso in cui invece si seguisse la tesi della Bertelsmann, la base imponibile non rispecchierebbe l'intero valore soggettivo del corrispettivo versato dal soggetto passivo per la prestazione di mediazione. Ciò comporterebbe una distorsione del sistema dell'IVA stabilito dalla sesta direttiva e, risultando la base imponibile troppo bassa, darebbe altresì adito ad un'evasione fiscale per le forniture di merci.*

*18. Per quanto riguarda la base imponibile, il governo del Regno Unito osserva, inoltre, che l'art. 11, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva conferma che le spese di trasporto e di spedizione devono essere incluse e si oppone, in quanto in contrasto con detta disposizione, all'interpretazione della sentenza Empire Stores fornita dalla Bertelsmann. Mentre nella causa Empire Stores alla Corte è stata sottoposta la questione vertente solo sulla valutazione di una fornitura di beni quale corrispettivo per i servizi resi, la presente causa riguarda una prestazione di tipo misto, vale a dire la consegna dei premi e la loro spedizione.*

*Sebbene spetti al giudice nazionale stabilire se via sia una prestazione di tipo misto, che si tratti di siffatta prestazione emerge comunque chiaramente dai fatti esposti dal giudice nazionale. Ne consegue che il soggetto passivo consegna alcuni beni che devono essere valutati secondo i principi stabiliti dalla sentenza Empire Stores. Inoltre, il soggetto passivo offre ai propri vecchi clienti l'ulteriore prestazione della spedizione di tali beni. Di conseguenza, il valore complessivo dei due elementi che compongono la prestazione di tipo misto costituisce la base imponibile.*

*V - Parere*

*19. Nel presente caso occorre stabilire se le spese di spedizione dei premi in natura, che costituisce una prestazione di servizi, vadano incluse nella base imponibile a norma dell'art. 11, parte A, della sesta direttiva, quando il solo corrispettivo preso in considerazione è una*

*prestazione di servizi.*

*20. Prima di poter prendere in esame la disposizione di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), occorre in via preliminare accertare, conformemente alla sentenza Boots Company, se sia applicabile l'art. 11, parte A, n. 2, lett. b) .*

*21. Vero è che nella presente causa le spese di spedizione rientrano nelle spese di trasporto di cui all'art. 11, parte A, n. 2, lett. b), tuttavia, ai sensi di tale norma, il fornitore deve chiederne il pagamento all'acquirente o al destinatario della prestazione. Questa disposizione potrebbe essere intesa in due modi. Da un lato, occorre garantire che soltanto il corrispettivo realmente ricevuto dal soggetto passivo - senza necessità di un ulteriore accertamento - rientri nella base imponibile e, dall'altro, si esige da parte del soggetto passivo un determinato comportamento, al quale allude il termine «chieste».*

*22. Poiché nel presente caso le spese di trasporto non sono «chieste» dalla Bertelsmann al destinatario dei premi in natura, è escluso che l'art. 11, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva costituisca il fondamento giuridico per determinare la base imponibile.*

*23. Conformemente alla sesta direttiva la base imponibile per la fornitura di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine. Infatti, l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), comprende «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». Occorre pertanto accertare se il fornitore ha ricevuto un corrispettivo per il servizio di spedizione e di quale importo. Se la mediazione non costituisse anche il corrispettivo per la spedizione, quest'ultima sarebbe una prestazione gratuita, la quale non è un'operazione imponibile a norma dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva e non è pertanto rilevante per la base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a).*

*24. Per quanto riguarda l'inclusione delle spese di spedizione, tutte le parti hanno fatto riferimento alla sentenza Empire Stores, la cui interpretazione era peraltro controversa.*

*25. Va rilevato, anzitutto, che allo stato degli atti, nel procedimento principale della causa Empire Stores le parti non sollevavano la questione relativa alla spedizione dei premi o alle spese di spedizione, ma si riferivano esclusivamente ai premi. Mentre la ricorrente assumeva come base imponibile il prezzo di costo degli stessi, l'autorità tributaria convenuta prendeva in considerazione il prezzo che la ricorrente avrebbe fatturato per gli articoli di cui si trattava, se essi fossero stati offerti nel suo catalogo di vendita .*

*26. Alla luce di tali antefatti deve essere intesa la prima domanda pregiudiziale nella causa Empire Stores. Con questa il giudice nazionale chiedeva alla Corte in che cosa consista il corrispettivo per la consegna dei premi, nel caso in cui detto corrispettivo non sia l'importo in denaro dovuto al fornitore per i prodotti in catalogo che gli sono stati ordinati. Solo la seconda domanda pregiudiziale si riferiva alla base imponibile e menzionava una serie di alternative: il prezzo pagato per l'acquisto dei prodotti, l'ipotetico prezzo di vendita oppure «un altro importo e, se così fosse, quale importo».*

*27. Quando la Corte nella sentenza Empire Stores fa riferimento alla «fornitura» di beni, intende con ciò la prestazione in natura in senso stretto. Non avendo preso in esame la questione relativa alla spedizione, la Corte non aveva alcun motivo per pronunciarsi sulle spese di spedizione.*

*28. Pertanto, la Corte finora non si è pronunciata né a favore né contro l'inclusione delle spese di spedizione nella base imponibile.*

*29. E' giunto quindi il momento di stabilire in che cosa consista, nel presente caso, il corrispettivo che funge da base imponibile. Come la Corte ha dichiarato nella sentenza Empire Stores, facendo*

riferimento alla sentenza *Naturally Yours Cosmetics*, «il corrispettivo di una fornitura di beni può consistere in una prestazione di servizi e costituirne la base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte 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». Poiché la sesta direttiva riserva un trattamento equivalente alle forniture di beni e alle prestazioni di servizi, i suddetti criteri devono essere applicati anche alle prestazioni di servizi.

30. Pertanto, occorre anzitutto accertare se la mediazione, vale a dire la prestazione di servizi effettuata da coloro che sono già clienti, è direttamente connessa con i premi in natura e con la loro spedizione. Come la sentenza *Naturally Yours Cosmetics* ha stabilito, una prestazione di servizi può essere in via di principio il corrispettivo per una consegna.

31. Per giurisprudenza costante vi è un nesso diretto quando due prestazioni stanno tra di loro in un rapporto tale, per cui l'una è condizione dell'altra .

32. Come la Corte ha già sancito nella sentenza *Empire Stores*, fra la consegna di un premio in natura e l'attività di mediazione sussiste un nesso diretto .

33. Rimane ancora da accertare se anche la spedizione sia una prestazione a titolo oneroso, e cioè se anch'essa sia direttamente connessa con la prestazione di mediazione.

34. Al riguardo, si può partire dal presupposto che la spedizione è una prestazione accessoria alla prestazione principale, costituita dai premi in natura. Secondo la sentenza *Card Protection Plan* una prestazione «dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore». Pertanto, i premi in natura e la loro spedizione danno luogo ad un'unica operazione, il cui corrispettivo consiste nella prestazione di mediazione.

35. Quando la prestazione di mediazione è eseguita, al vecchio cliente spetta il premio in natura unitamente alla sua spedizione, cosicché non solo fra il premio in natura e la prestazione di mediazione, ma altresì fra quest'ultima e la spedizione, sussiste un nesso diretto.

36. L'inclusione delle spese di spedizione è altresì corroborata da un metodo di analisi economica, fondamentale per il diritto tributario. Infatti, nell'ambito degli scambi economici si parte in via generale dal presupposto che le prestazioni non sono eseguite a titolo gratuito.

37. In definitiva, si può affermare che rientrano nella base imponibile ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), il valore del premio in natura ed il valore della spedizione.

38. Essendo soddisfatta la condizione, secondo cui il valore della prestazione di servizi, che qui consiste per l'appunto nella spedizione, può essere espresso in denaro, si deve infine accertare, alla luce della sentenza *Naturally Yours Cosmetics*, il valore soggettivo determinante del corrispettivo .

39. In base alla sentenza *Empire Stores* detto valore soggettivo è quello «che il beneficiario della prestazione di servizi, la quale costituisce il corrispettivo della fornitura dei beni, attribuisce ai servizi che esso intende procurarsi». Detto valore deve «corrispondere alla somma che esso è disposto a pagare a tal fine» .

40. In primo luogo, occorre prendere in considerazione il beneficiario della prestazione, al fine di determinare che cosa il prestatore di servizi abbia realmente eseguito a titolo di corrispettivo. In secondo luogo, devono essere inclusi nel valore di tale corrispettivo, in via di principio, quanto meno le spese sostenute per la prestazione.

41. Inoltre, tale metodo non è estraneo alla sesta direttiva. Esso è previsto per esempio per le prestazioni di servizi non eseguite a fronte del pagamento di una somma di denaro, vale a dire per

*le cosiddette operazioni assimilate a prestazioni di servizi di cui all'art. 6, n. 2. Per queste l'art. 11, parte A, n. 1, lett. c), stabilisce come base imponibile l'importo delle spese che il soggetto passivo sostiene per eseguire la prestazione di servizi.*

*42. Nel presente caso si devono prendere in considerazione come base imponibile per la prestazione di spedizione i costi sostenuti a tal fine, vale a dire le spese di spedizione.*

*43. Infine, a sostegno di tale assunto il governo tedesco e il governo del Regno Unito osservano che non includere le spese di spedizione nella base imponibile sarebbe contrario al principio secondo il quale l'IVA deve essere liquidata in maniera uniforme e neutrale rispetto alla concorrenza. Infatti, la spedizione di un premio in natura, in cambio del quale il suo destinatario presta un servizio, non deve essere oggetto di un trattamento fiscale diverso da quello della spedizione di un bene, che viene invece pagato dal suo destinatario .*

*44. La base imponibile per la consegna di un oggetto inviato al destinatario a titolo di premio per la presentazione di un nuovo cliente comprende, quindi, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, oltre al prezzo di acquisto per il premio in natura anche le spese di spedizione.*

#### *VI - Conclusione*

*45. Alla luce di quanto precede propongo pertanto alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale nel modo seguente:*

*Nel caso di fornitura di un premio in natura, inviato al beneficiario come corrispettivo per la presentazione di un nuovo cliente, la base imponibile ricomprende, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, punto 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, oltre al prezzo di acquisto del premio in natura, anche le spese di spedizione.*