

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 13 settembre 2012 (1)

Causa C-310/11

Grattan plc

contro

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal First-Tier Tribunal, Tax Chamber (Regno Unito)]

«Normativa tributaria – Imposta sul valore aggiunto – Articolo 8, lettera a), della seconda direttiva 67/228/CEE – Base imponibile in caso di restituzione di una parte del corrispettivo dopo che l'operazione è stata effettuata»

I – Introduzione

1. Tra le imprese britanniche si riscontra una grande inventiva. L'ingegnosità da esse dimostrata in complessi metodi di vendita ha più e più volte impegnato la Corte per gli aspetti inerenti l'imposta sul valore aggiunto e ha portato a importanti decisioni dai nomi risonanti, come ad esempio «Naturally Yours», «Elida Gibbs» o, da ultimo, «Loyalty Management» (2).

2. Anche la presente domanda di pronuncia pregiudiziale ha per oggetto una particolare tecnica di distribuzione usata da imprese britanniche, la cui invenzione, tuttavia, risale già a qualche decennio fa. Cionondimeno, nel procedimento principale devono essere ancora chiariti gli effetti di questa tecnica di distribuzione sulla base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto per gli anni 1973-1977. La Corte, pertanto, nel presente procedimento dovrà nuovamente ritornare agli albori della normativa dell'Unione in materia di imposta sul valore aggiunto e occuparsi dell'interpretazione di norme la cui vigenza risale ormai a più di trent'anni fa.

II – Contesto normativo

A – *Diritto dell'Unione*

1. La seconda direttiva IVA 67/228/CEE

3. Durante il periodo controverso nel procedimento principale l'imposta sul valore aggiunto era disciplinata nel diritto dell'Unione, tra l'altro, dalla direttiva 67/228/CEE (3) (in prosieguo: la «seconda direttiva»).

4. Ai sensi dell'articolo 2, lettera a), della seconda direttiva, sono assoggettate all'imposta sul

valore aggiunto «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo».

5. L'articolo 5 della seconda direttiva specifica meglio tale fatto generatore dell'imposta nei seguenti termini:

«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 (...).

6. L'articolo 8 della seconda direttiva IVA contiene prescrizioni sulla base imponibile che, per quanto qui rilevante, dispongono 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 imposta sul valore aggiunto;

(...).

7. L'Allegato A della seconda direttiva, che ai sensi dell'articolo 20 costituisce parte integrante della direttiva stessa, al punto 13, paragrafo 1, fornisce, in merito all'articolo 8, lettera a), tra l'altro, la seguente spiegazione:

«Per "controvalore" si intende tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo della cessione del bene o della prestazione di servizi (...).

8. L'articolo 9 della seconda direttiva, infine, disciplina l'applicazione dell'aliquota alla base imponibile, per quanto qui rilevante, nei seguenti termini:

«1. L'aliquota normale dell'imposta sul valore aggiunto è stabilita da ciascuno Stato membro secondo una percentuale, che deve essere identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi, della base imponibile.

(...).

2. La sesta direttiva IVA 77/388/CEE

9. Nel Regno Unito la direttiva 77/388/CEE (4) (in prosieguo: la «sesta direttiva») è subentrata alla seconda direttiva il 1° gennaio 1978 (5).

10. A proposito della base imponibile nella sesta direttiva sono presenti, rispetto all'articolo 8

della seconda direttiva, disposizioni più dettagliate. Il nono considerando fornisce la motivazione di tale presenza:

«considerando che la base imponibile deve essere armonizzata affinché l'applicazione alle operazioni imponibili dell'aliquota comunitaria conduca a risultati comparabili in tutti gli Stati membri».

11. L'articolo 11, parte A, della sesta direttiva a tal proposito dispone, tra l'altro, quanto segue:

«1. 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 (...).

(...)».

12. All'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva si trova, inoltre, una disposizione che disciplina le ipotesi di riduzione della base imponibile dopo che l'operazione è stata effettuata:

«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».

B – *Normativa nazionale*

13. Per il periodo controverso nel procedimento principale l'articolo 10, paragrafo 2, del Finance Act 1972 prevedeva la seguente disciplina per la determinazione della base imponibile:

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

14. La normativa nazionale non contemplava, invece, alcuna disposizione per l'ipotesi di riduzione della base imponibile successivamente al momento in cui è stata effettuata la cessione.

III – **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

15. Ricorrente nel procedimento principale è la società Grattan plc (in prosieguo: la «Grattan»). Nel procedimento principale essa chiede all'amministrazione fiscale britannica un rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, facendo valere diritti acquisiti a titolo originario e a titolo derivativo. Tale richiesta fa riferimento all'imposta sul valore aggiunto versata tra gli anni 1973 e il 1977 per l'attività di vendita per corrispondenza di una serie di società (in prosieguo: i «venditori per corrispondenza»).

16. I venditori per corrispondenza avevano organizzato un particolare sistema di distribuzione. Tale sistema si avvaleva di persone, indicate come «agenti», che avevano un proprio specifico conto presso i singoli venditori per corrispondenza. Su questo conto gli agenti ricevevano a titolo di «commissione», sia per i propri acquisti dal catalogo di vendita per corrispondenza (in prosieguo: gli «acquisti in proprio») che per gli acquisti di terzi effettuati per loro tramite (in prosieguo: gli «acquisti di terzi clienti»), un credito pari al 10% dell'importo versato.

17. Di regola, un agente aveva un numero limitato di persone quali «terzi clienti» e si occupava del disbrigo dei loro acquisti, spedendo i cataloghi ai terzi clienti, trasmettendo le loro ordinazioni ai venditori per corrispondenza, inoltrando le merci ordinate ai terzi clienti e riscuotendo da questi il dovuto prezzo di catalogo.

18. L'agente poteva, tra l'altro, richiedere il pagamento mediante assegno degli importi iscritti a suo credito sul suo conto dovuti agli acquisti in proprio e agli acquisti di terzi clienti, oppure poteva chiedere di compensarli con crediti vantati nei suoi confronti dai venditori per corrispondenza.

19. Gli importi iscritti a credito dovuti agli acquisti di terzi clienti e utilizzati nel suddetto modo erano trattati dall'amministrazione fiscale britannica quale compenso per prestazioni di servizi rese dall'agente in ordine all'assistenza dei terzi clienti.

20. Nel procedimento principale la Grattan contesta tale trattamento. I crediti iscritti a favore degli agenti, infatti, riducevano semplicemente il prezzo d'acquisto pagato dall'agente per gli acquisti. Ciò varrebbe non solo – fatto non controverso – per gli acquisti in proprio, ma anche per gli acquisti di terzi clienti. Le «commissioni» andavano pertanto a ridurre a posteriori il corrispettivo e, quindi, la base imponibile per le cessioni di merci effettuate dai venditori per corrispondenza agli agenti, nel momento stesso in cui questi acquisivano la disponibilità degli importi iscritti a loro credito. Entro questi termini i venditori per corrispondenza avrebbero pertanto versato tra il 1973 e il 1977 imposta sul valore aggiunto in eccedenza.

21. Il First-Tier Tribunal (Tax Chamber), dinanzi al quale pende la controversia in merito alla richiesta di rimborso, si trova a dover interpretare la seconda direttiva all'epoca vigente e si pone il dubbio se in forza di detta direttiva fosse dovuta, in base al diritto dell'Unione, una riduzione a posteriori della base imponibile. Ciò considerato, sottopone alla Corte la seguente questione:

«Se, con riferimento al periodo antecedente il 1° gennaio 1978, un 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, di un diritto, avente effetto diretto, di considerare ridotta a posteriori la base imponibile per cessioni di beni, qualora l'acquirente dei beni ceduti, in un momento successivo alla cessione, abbia ricevuto un credito dal fornitore, che poi l'acquirente a sua scelta abbia richiesto o sotto forma di pagamento in denaro o sotto forma di credito a fronte di importi dovuti al fornitore in relazione a cessioni di beni già effettuate a favore dell'acquirente».

IV – Valutazione giuridica

22. Poiché il giudice del rinvio nella decisione di rinvio ha precisato che nel procedimento principale è controverso soltanto il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto relativa agli importi iscritti a credito per gli acquisti di terzi clienti, la questione pregiudiziale deve essere interpretata restrittivamente tenendo conto di tale precisazione. In prosieguo, pertanto, non verranno esaminate le conseguenze sull'imposta sul valore aggiunto del pagamento di «commissioni» in relazione agli acquisti in proprio degli agenti.

23. Resta, quindi, da verificare se in base al diritto dell'Unione gli importi che tra il 1973 e il 1977 furono in un primo momento iscritti a credito degli agenti per gli acquisti di terzi clienti e successivamente pagati a questi con assegno o in via di compensazione riducevano la base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto dovuta dai venditori per corrispondenza, e se ai venditori per corrispondenza spetta pertanto in proposito un diritto, avente effetto diretto.

24. La determinazione della base imponibile era disciplinata in detto periodo dall'articolo 8 della seconda direttiva. In base alla sua lettera a), in combinato disposto con l'Allegato A, punto 13,

della direttiva, la base imponibile per le cessioni di beni cui si riferisce il procedimento principale è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo della cessione.

25. Nel presente caso i venditori per corrispondenza in un primo momento hanno ricevuto i pagamenti dei prezzi di acquisto. Dopo la cessione delle merci, tuttavia, essi stessi hanno effettuato pagamenti agli agenti, segnatamente gli importi iscritti a credito e successivamente versati agli agenti. Nel presente caso occorre quindi verificare se questi pagamenti effettuati dai venditori per corrispondenza riducono, in base alla seconda direttiva, la base imponibile per le loro cessioni di merci, avendo essi, alla fine, ricevuto meno.

26. Come emerge dalla decisione di rinvio, il giudice del rinvio ritiene a tal proposito bisognevole di chiarimenti solo la questione se in base all'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva sia possibile una riduzione della base imponibile anche in un momento successivo alla cessione. In base a tale disposizione, tuttavia, il primo presupposto per una riduzione della base imponibile è che i pagamenti in parola dei venditori per corrispondenza costituiscano effettivamente restituzioni di parti del corrispettivo che determinano una riduzione della base imponibile. Siffatta questione va quindi trattata in limine (sub A), prima di verificare se la seconda direttiva disponga una riduzione della base imponibile dopo che la cessione è stata effettuata (sub B).

A – Restituzione del corrispettivo da parte del soggetto passivo

27. Ai sensi dell'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva, la base imponibile può essere fin dall'inizio ridotta in virtù di un pagamento effettuato dal soggetto passivo solo se tale pagamento costituisce effettivamente la restituzione del corrispettivo versato da chi riceve il pagamento. Infatti, non ogni pagamento effettuato dal soggetto passivo ad una persona che ha versato un corrispettivo può essere considerato quale restituzione di tale corrispettivo.

28. È compito del giudice del rinvio verificare, sulla base dei fatti che dovrà accertare nel procedimento principale, se i pagamenti effettuati dai venditori per corrispondenza agli agenti costituiscano restituzioni dei corrispettivi. I fatti esposti nella decisione di rinvio e le relazioni dei soggetti che hanno presentato osservazioni alla Corte hanno, tuttavia, fatto emergere taluni dubbi circa la possibilità di considerare i pagamenti in parola quali restituzioni dei corrispettivi. In particolare, i rapporti giuridici e i rapporti di prestazione tra i venditori per corrispondenza, gli agenti e i terzi clienti non risultano sufficientemente chiariti e sono evidentemente oggetto di controversia tra le parti del procedimento principale.

29. Ciò considerato, ritengo necessario fornire alcune indicazioni sulla giurisprudenza della Corte da seguire in materia, al fine di consentire al giudice del rinvio di adottare una decisione nel procedimento principale conforme alla normativa dell'Unione sull'imposta sul valore aggiunto. Per quanto riguarda la giurisprudenza di seguito citata non avente ad oggetto la seconda direttiva, ritengo che, in virtù della comparabilità delle norme della sesta direttiva ivi di volta in volta interpretate, la si possa trasporre anche all'applicazione della seconda direttiva (6).

30. Il giudice del rinvio dovrebbe prima di tutto chiarire nel procedimento principale se, riguardo agli acquisti di terzi clienti, i venditori per corrispondenza hanno venduto direttamente ai terzi clienti, o se esisteva una catena di cessioni all'interno della quale gli agenti stessi agivano quali acquirenti negli acquisti di terzi clienti e rivendevano le merci ai terzi clienti o a nome proprio oppure nell'ambito di una commissione per la vendita. I presupposti per ritenere sussistente una restituzione del corrispettivo sono differenti in queste due ipotesi.

1. Vendita diretta delle merci da parte dei venditori per corrispondenza ai terzi clienti

31. Se i venditori per corrispondenza hanno venduto direttamente ai terzi clienti, come sostenuto dal governo del Regno Unito, anzitutto sarebbe chiaro che le «commissioni» accordate all'agente per gli acquisti di terzi clienti non possono costituire una restituzione del corrispettivo in relazione alle vendite di merci da parte dei venditori per corrispondenza ai terzi clienti. In tale ipotesi sarebbe irrilevante che i venditori per corrispondenza alla fine ricevevano solo il prezzo di catalogo dovuto dai terzi clienti al netto delle «commissioni» pagate agli agenti. La Corte, infatti, ha in più occasioni statuito che in una fattispecie in cui un terzo interviene in un'operazione di pagamento, trattenendo in virtù di essa una parte del prezzo d'acquisto pagato dall'acquirente, la base imponibile per la prestazione del venditore all'acquirente è comunque costituita dall'intero prezzo d'acquisto (7). La stessa soluzione deve valere nel presente caso se l'agente, pur non trattenendo immediatamente una parte del prezzo d'acquisto pagato dai terzi clienti, tuttavia la riceveva successivamente in pagamento.

32. Se i venditori per corrispondenza hanno venduto direttamente ai terzi clienti, sorge inoltre il dubbio che attraverso le «commissioni» accordate all'agente per gli acquisti di terzi clienti venisse restituita una parte del corrispettivo per un'altra operazione, e cioè l'acquisto in proprio dell'agente. A tal fine, infatti, potrebbe essere in via di principio necessaria l'esistenza di una clausola ad hoc nel rapporto giuridico che stabilisce il corrispettivo per l'acquisto in proprio. Vero è che la Corte per la prima volta nella causa *Elida Gibbs* ha statuito che, in presenza di determinate condizioni, può essere ammessa una riduzione della base imponibile anche se il corrispettivo stabilito contrattualmente non subisce alcuna modifica (8). In base a questa giurisprudenza, tuttavia, il pagamento del soggetto passivo è quanto meno subordinato all'acquisto di una determinata prestazione da parte di chi riceve il pagamento. Nel procedimento principale, invece, è dubbia la sussistenza di questo presupposto in relazione alla base imponibile degli acquisti in proprio degli agenti, in quanto gli importi iscritti a credito non sembravano dipendere da un determinato acquisto in proprio, giacché, in particolare, era possibile anche un versamento tramite assegno a prescindere da un siffatto acquisto.

33. Se cionondimeno si dovesse accertare una restituzione del corrispettivo per gli acquisti in proprio degli agenti, allora il giudice del rinvio dovrebbe verificare se una riduzione della base imponibile non sia esclusa per il fatto che le «commissioni» costituiscono il compenso per una prestazione erogata dagli agenti ai venditori per corrispondenza. Se, infatti, la restituzione costituisce essa stessa un corrispettivo, non si può alla fine pervenire ad una riduzione della base imponibile. Ai fini della determinazione della base imponibile, infatti, al posto della parte restituita del corrispettivo subentra il valore della prestazione erogata. Si tratta della conclusione cui in definitiva la Corte, nel caso di uno sconto, è già pervenuta nella causa *Naturally Yours Cosmetics* (9).

34. L'affermazione che le «commissioni» costituivano il compenso per una prestazione degli agenti presuppone in primo luogo, in base ad una costante giurisprudenza, che tra l'agente e i venditori per corrispondenza intercorresse un rapporto giuridico nell'ambito del quale avveniva uno scambio di prestazioni reciproche (10). In secondo luogo, deve esistere un nesso diretto tra la prestazione resa e il controvalore ricevuto (11). Tale nesso comporta, in base alla giurisprudenza della Corte, che la prestazione e il corrispettivo costituiscono, nell'ambito del rapporto giuridico, l'una la condizione dell'altro (12). Nel presente caso avrebbe pertanto dovuto esistere un accordo tra venditori per corrispondenza e agenti che subordinasse il pagamento delle «commissioni» ad una prestazione degli agenti. Ulteriori presupposti – come ad esempio l'obbligo degli agenti di attivarsi (13) – non sono, invece, desumibili dalla giurisprudenza.

2. Catena di cessioni

35. Se, per contro, esisteva una catena di cessioni, allora acquisti in proprio e acquisti di terzi

clienti dovrebbero essere in via di principio trattati allo stesso modo. L'esistenza di una catena di cessioni può risultare, in primo luogo, dal fatto che in tutte le vendite dei venditori per corrispondenza gli acquirenti erano esclusivamente gli agenti, che a loro volta rivendevano a nome proprio ai terzi clienti, come previsto nel contratto della Grattan. Inoltre, come giustamente segnalato dalla Commissione, l'esistenza di una catena di cessioni potrebbe essere affermata, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 2, lettera c), della seconda direttiva (14), se gli agenti agivano nell'interesse dei venditori per corrispondenza nell'ambito di una commissione per la vendita.

36. In virtù della parità di trattamento degli acquisti in proprio e degli acquisti di terzi clienti, in presenza di una catena di cessioni non sorgerebbero dubbi in ordine alla qualificazione dei crediti relativi agli acquisti di terzi clienti o agli acquisti in proprio. In tal caso le «commissioni» potrebbero costituire soltanto una generica riduzione del prezzo ambiguamente denominata, la quale, tuttavia, si concretizzava solo tramite l'ulteriore passaggio dell'iscrizione del credito e del versamento con assegno o della compensazione con ulteriori acquisti.

37. Nondimeno, anche in questa ipotesi sarebbe necessario verificare se le «commissioni» costituivano il compenso per una prestazione resa dagli agenti a favore dei venditori per corrispondenza. Come ho sopra esposto (15), in tal caso la stessa restituzione del corrispettivo non può comportare una riduzione della base imponibile.

3. Conclusione

38. Qualora i sopra esposti principi giurisprudenziali non dovessero consentire al giudice del rinvio di stabilire se nel procedimento principale debba ritenersi intervenuta un'efficace restituzione del corrispettivo, vi sarebbe, ove necessario, la possibilità di sottoporre alla Corte un'ulteriore questione pregiudiziale in proposito. In prosieguo, tuttavia, per rispondere alla presente questione suppongo che la «commissione» pagata dai venditori per corrispondenza agli agenti per gli acquisti di terzi clienti debba essere considerata quale restituzione del corrispettivo per un acquisto degli agenti, e che tale restituzione non costituisca a sua volta il compenso per una prestazione resa ai venditori per corrispondenza.

B – *Riduzione della base imponibile dopo la cessione*

39. Il giudice del rinvio desidera sapere se nella fattispecie in parola spetti ad un soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva o in forza dei principi di neutralità fiscale e di parità di trattamento, un diritto, avente effetto diretto, di considerare ridotta a posteriori la base imponibile per cessioni di beni. Una siffatta riduzione a posteriori della base imponibile dovuta alle «commissioni» versate comporterebbe, quindi, un debito fiscale ridotto, il che fonderebbe la richiesta di rimborso della Grattan, su cui si controverte nel procedimento principale.

1. Interpretazione della seconda direttiva

40. Il debito fiscale di un soggetto passivo sorge a seguito del verificarsi di un fatto generatore dell'imposta. Nel presente caso tale fatto è descritto dall'articolo 2, lettera a), della seconda direttiva, che sottopone all'imposta sul valore aggiunto la cessione di beni a titolo oneroso. La misura del debito fiscale risulta dall'applicazione dell'aliquota fiscale alla base imponibile, come descritto dall'articolo 9, paragrafo 1, della seconda direttiva. Il fatto generatore dell'imposta si verifica, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 5, della seconda direttiva, al momento in cui viene effettuata la cessione.

41. Ciò considerato, il governo del Regno Unito ha giustamente sostenuto che la base imponibile deve essere determinata al momento in cui viene effettuata la cessione. La Corte ha parimenti statuito in tal senso in relazione all'analoga disposizione di cui all'articolo 10, paragrafo

2, primo comma, della sesta direttiva (16). Ai sensi della seconda direttiva, quindi, il debito fiscale di un soggetto passivo sorge nella misura risultante dalla base imponibile che deve essere determinata al momento della cessione.

42. La determinazione della base imponibile è disciplinata dall'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva. In base a tale disposizione, la base imponibile per le cessioni di beni cui si riferisce il procedimento principale è costituita «da tutto ciò che compone il controvalore della cessione del bene». L'elemento in base a tale definizione decisivo, cioè il «controvalore», è costituito, ai sensi dell'Allegato A, punto 13, paragrafo 1, della seconda direttiva, da «tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo della cessione del bene».

43. Occorre, quindi, prima di tutto chiedersi se, in sede di determinazione della base imponibile al momento della cessione, nel corrispettivo debbano essere conteggiati importi che il soggetto passivo deve sì ricevere, ma che deve successivamente di nuovo restituire su richiesta della sua controparte contrattuale.

44. La lettera delle disposizioni citate relative alla determinazione della base imponibile non fornisce alcuna indicazione sul punto. Come, tuttavia, la Commissione ha giustamente sostenuto, per l'interpretazione dell'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva può essere presa in considerazione la giurisprudenza della Corte sull'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva. Le due disposizioni sono comparabili quanto a tenore letterale e funzione.

45. In relazione all'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, la Corte nella sentenza *Freemans* ha già statuito, a proposito di una fattispecie analoga a quella in esame, che la determinazione della base imponibile non deve tener conto di restituzioni del corrispettivo contrattualmente già pattuite ma non ancora effettuate (17). Una soluzione diversa vale, secondo la giurisprudenza, solo nel caso particolare (18) in cui la legge imponga l'obbligo di restituire parti del corrispettivo relativo ad un gioco a premi (19).

46. La Corte ha posto a fondamento della sua decisione nella causa *Freemans* il principio, ripetutamente affermato nella costante giurisprudenza relativa alla seconda e alla sesta direttiva (20), secondo cui la base imponibile è costituita dal «corrispettivo effettivamente ricevuto» (21). Ciò considerato, non convince la tesi della Commissione secondo cui dal rispetto di tale principio discende che successive restituzioni del corrispettivo devono ridurre la base imponibile. Il significato di tale principio giurisprudenziale dipende, infatti, dal momento della determinazione della base imponibile. In altre parole, decisivo è quanto il soggetto passivo ha «effettivamente ricevuto» al momento in cui deve essere determinata la base imponibile. Come meglio chiarisce la lettera dell'articolo 11, parte A, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, ciò è costituito dall'importo «versato o da versare» al soggetto passivo in tale momento, quindi dall'importo che gli deve essere pagato. Non è, quindi, la stessa cosa se l'acquirente deve pagare fin dall'inizio un prezzo d'acquisto ridotto, oppure se deve prima versare l'intero prezzo d'acquisto, ma dopo, a determinate condizioni, può ricevere indietro una parte dei soldi. Come, infatti, ha sottolineato la Corte nella sentenza *Freemans*, è incerto se dopo si pervenga effettivamente alla restituzione di una parte del corrispettivo (22).

47. Il fatto che in un momento successivo alla cessione sia possibile la restituzione di parti del corrispettivo non influisce, pertanto, in base all'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva, sulla determinazione della base imponibile né, quindi, sulla misura del debito fiscale che sorge.

48. La seconda direttiva, peraltro, non contiene alcuna disposizione che preveda la modifica di un debito fiscale una volta sorto. Una soluzione diversa è prevista nel caso della detrazione, per la quale l'articolo 11, paragrafo 3, secondo e terzo comma, della seconda direttiva disciplina un procedimento di regolarizzazione. Una soluzione diversa è, altresì, prevista sotto la vigenza della

sesta direttiva, il cui articolo 11, parte C, paragrafo 1 prevede, a partire dal 1978, un procedimento per la riduzione a posteriori della base imponibile e, quindi, del debito fiscale che sorge per effetto del verificarsi di un fatto generatore dell'imposta.

49. Diversamente da quanto sostenuto dalla Grattan e dalla Commissione, non è possibile desumere in via interpretativa dall'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva la previsione di un procedimento di regolarizzazione a posteriori. Dalla successiva regolamentazione di un siffatto procedimento nell'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva non è consentito desumere la sua vigenza già sotto la seconda direttiva. Il grado di armonizzazione della seconda e della sesta direttiva, infatti, non è equiparabile.

50. La seconda direttiva, in una con la prima direttiva 67/227/CEE (23), era destinata a sostituire i vari sistemi degli Stati membri d'imposta sulla cifra di affari con un sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, improntato a regole di base uniformi. Il settimo considerando della prima direttiva sottolinea la necessità di «procedere per tappe». Il terzo considerando della seconda direttiva rileva che è possibile «ammettere a titolo transitorio talune differenze fra le modalità d'applicazione dell'imposta negli Stati membri». Il sistema d'imposta sul valore aggiunto inizialmente introdotto con tali direttive, pertanto, sotto molteplici aspetti non conteneva ancora regolamentazioni definitive, e in particolare non conteneva ancora la determinazione di una base imponibile uniforme, come riportato successivamente nella sua intitolazione dalla sesta direttiva. Solo la sesta direttiva, pertanto, ha integralmente armonizzato la base imponibile, come rileva anche il suo nono considerando.

51. Si deve, pertanto, constatare che la seconda direttiva non prevede una riduzione a posteriori della base imponibile e una conseguente riduzione del debito fiscale per effetto della restituzione del corrispettivo in un momento successivo alla cessione, quindi dopo il verificarsi del fatto generatore dell'imposta. Conseguentemente, al riguardo non può nemmeno desumersi dalla seconda direttiva un diritto del soggetto passivo, avente effetto diretto.

2. Principio di neutralità fiscale

52. Il rispetto del principio di neutralità fiscale non conduce, peraltro, ad una diversa conclusione.

53. Vero è che tale principio non costituisce soltanto, come sostenuto dal governo del Regno Unito, un'esplicazione del principio di uguaglianza. Oltre a tale significato, la Corte utilizza il principio di neutralità anche nel senso di una neutralità dell'imposizione, che tutela il soggetto passivo, in quanto il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto mira a gravare unicamente il consumatore finale (24).

54. In tale suo ulteriore significato, tuttavia, il principio di neutralità non ha un valore superiore alla legge (25). Esso, pertanto, può essere invocato quale principio interpretativo nei casi dubbi, ma non può estendere o ridurre la regolamentazione risultante dalla direttiva IVA di volta in volta applicabile (26). In particolare, quindi, esso non può compensare il fatto che la seconda direttiva non contiene alcuna disposizione equivalente all'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva.

3. Principio di parità di trattamento

55. Il giudice del rinvio, infine, nella sua questione pregiudiziale ha fatto riferimento anche al principio di parità di trattamento. Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale non risulta, tuttavia, in che modo il principio di parità di trattamento dovrebbe essere rilevante nel presente caso.

56. In ogni caso tale principio non impone una parità di trattamento in senso diacronico. Il diverso grado di armonizzazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto prima e dopo il 1° gennaio 1978 ben può comportare basi imponibili diversamente determinate prima e dopo tale data. Il principio di parità di trattamento, infatti, non pretende che i passi ulteriori compiuti sulla via dell'armonizzazione con la sesta direttiva attraverso il suo articolo 11, parte C, paragrafo 1, debbano essere applicati retroattivamente.

V – Conclusione

57. Propongo, pertanto, di rispondere alla questione pregiudiziale del First-Tier Tribunal (Tax Chamber) nei seguenti termini:

L'articolo 8, lettera a), della seconda direttiva 67/228/CEE deve essere interpretato nel senso che un soggetto passivo non gode di un diritto, avente effetto diretto, di considerare ridotta a posteriori la base imponibile per cessioni di beni, qualora l'acquirente dei beni ceduti, in un momento successivo alla cessione, abbia ricevuto un credito dal fornitore, che poi l'acquirente a sua scelta abbia richiesto o sotto forma di pagamento in denaro o sotto forma di credito a fronte di importi dovuti al fornitore in relazione a cessioni di beni già effettuate a favore dell'acquirente.

1 – Lingua originale: il tedesco.

2 – V. sentenze del 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Racc. pag. 6365); del 24 ottobre 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, Racc. pag. I-5339), nonché del 7 ottobre 2010, *Loyalty Management UK* (C-53/09 e C-55/09, Racc. pag. I-9187).

3 – 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 di affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 71, pag. 1303).

4 – 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).

5 – V. articolo 37 e articolo 1, paragrafo 2, della sesta direttiva. Il prolungamento del termine di trasposizione disposto dalla nona direttiva 78/583/CEE del Consiglio, del 26 giugno 1978, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (GU L 194, pag. 16) non riguardava il Regno Unito.

6 – V. sul punto anche sentenze dell'8 marzo 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Racc. pag. 1443, punto 10), e *Naturally Yours Cosmetics*, cit. alla nota 2 (punto 10).

7 – V. sentenze del 25 maggio 1993, *Bally* (C-18/92, Racc. pag. I-2871, punto 14), e del 15 maggio 2001, *Primback* (C-34/99, Racc. pag. I-3833, punti 28 e segg.).

8 – Sentenza *Elida Gibbs*, cit. alla nota 2 (punto 31).

9 – V. sentenza *Naturally Yours Cosmetics*, cit. alla nota 2. La Corte ha, infatti, ivi stabilito che, nel caso di una cessione di merci, uno sconto, subordinato ad una prestazione di servizi del destinatario e quindi tale da apportare esso stesso una prestazione a titolo oneroso, fa sì che la base imponibile della cessione di merci sia costituita dalla prestazione in danaro scontata più il valore della prestazione di servizi. In tale calcolo il valore monetario di questa prestazione di servizi equivale all'entità dello sconto. Alla fine, la base imponibile della cessione di merci

corrisponde al prezzo di vendita senza tener conto dello sconto.

10 – V., tra l'altro, sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma (C-16/93, Racc. pag. I-743, punto 14); del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, Racc. pag. I-2323, punto 26), nonché del 3 maggio 2012, Lebara (C-520/10, punto 27).

11 – V., tra l'altro, sentenze del 5 febbraio 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Racc. pag. 445, punto 12); Naturally Yours Cosmetics, cit. alla nota 2 (punti 11 e seg.), nonché Lebara, cit. alla nota 10 (punto 27).

12 – V. conclusioni dell'avvocato generale Stix-Hackl del 6 marzo 2001, Bertelsmann (C-380/99, Racc. pag. I-5163, paragrafo 32).

13 – V. Court of Appeal, Judgment del 26 ottobre 2001, [2001] EWCA Civ 1542, punto 72.

14 – V. in proposito le mie conclusioni del 24 febbraio 2005, Commissione/Regno Unito (C-305/03, Racc. pag. I-1213, paragrafo 67), in relazione all'articolo 5, paragrafo 4, lettera c), della sesta direttiva, identico alla lettera.

15 – V., supra, paragrafo 33.

16 – V. sentenza del 27 ottobre 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, Racc. pag. I-5405, punto 16).

17 – V. sentenza del 29 maggio 2001, Freemans (C-86/99, Racc. pag. I-4167, punti 27-29).

18 – V. sentenza Freemans, cit. alla nota 17 (punto 30).

19 – V. sentenza del 19 luglio 2012, International Bingo Technology (C-377/11, punti 26-29 e giurisprudenza ivi citata).

20 – V., tra l'altro, sentenze Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, cit. alla nota 11 (punto 13); del 2 giugno 1994, Empire Stores (C-33/93, Racc. pag. I-2329, punto 18), nonché International Bingo Technology, cit. alla nota 19 (punto 25).

21 – V. sentenza Freemans, cit. alla nota 17 (punto 27).

22 – V. sentenza Freemans, cit. alla nota 17 (punto 28).

23 – 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).

24 – V., tra l'altro, sentenza Elida Gibbs, cit. alla nota 2 (punti 19 e 23).

25 – V. conclusioni dell'avvocato generale Bot del 18 giugno 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Racc. pag. I-10567, paragrafi 84-86).

26 – Sentenza del 19 luglio 2012, Deutsche Bank (C-44/11, punto 45), sul principio di neutralità quale esplicazione dell'obbligo di parità di trattamento.