

SENTENZA DELLA CORTE

15 ottobre 2002 *

Nella causa C-427/98,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata inizialmente dai sigg. E. Traversa e A. Buschmann, quindi dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Repubblica federale di Germania, rappresentata dai sigg. W.-D. Plessing e C.-D. Quassowski, in qualità di agenti,

convenuta,

* Lingua processuale: il tedesco.

sostenuta da

Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, rappresentato inizialmente dal sig. J.E. Collins, in qualità di agente, quindi dalla sig.ra R. Magrill, in qualità di agente, assistita dal sig. R. Anderson, barrister, con domicilio eletto in Lussemburgo,

interveniante,

avente ad oggetto un ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica federale di Germania, non avendo adottato le disposizioni che consentano di rettificare la base imponibile in caso di rimborso di buoni sconto, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 11 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 (GU L 145, pag. 1), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388 e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18),

LA CORTE,

composta dai sigg. G.C. Rodríguez Iglesias, presidente, J.-P. Puissochet, R. Schintgen e C.W.A. Timmermans, presidenti di sezione, C. Gulmann, D.A.O. Edward, V. Skouris (relatore), dalle sig.re F. Macken, N. Colneric, dai sigg. S. von Bahr e J.N. Cunha Rodrigues, giudici,

avvocato generale: F.G. Jacobs
cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

vista la relazione d'udienza,

sentite le difese orali svolte dalle parti all'udienza del 29 maggio 2001, durante la quale la Commissione è stata rappresentata dai sigg. E. Traversa e K. Gross, la Repubblica federale di Germania dal sig. W.-D. Plessing e il Regno Unito dal sig. J.E. Collins, assistito dal sig. K. Parker, QC,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 settembre 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria della Corte il 26 novembre 1998, la Commissione delle Comunità europee ha proposto, ai sensi dell'art. 169 del Trattato CE (divenuto art. 226 CE), un ricorso diretto a far dichiarare che la Repubblica federale di Germania, non avendo adottato le disposizioni che consentano di rettificare la base imponibile in caso di rimborso di buoni sconto, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 11 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 (GU L 145, pag. 1), nella versione risultante dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388 e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione (GU L 102, pag. 18; in proseguo: la «sesta direttiva»).

- 2 Con ordinanza del presidente della Corte 22 giugno 1999, è stato autorizzato l'intervento del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord a sostegno delle conclusioni della Repubblica federale di Germania.

Ambito giuridico

Disciplina comunitaria

- 3 L'art. 11, parte A, nn. 1, lett. a), e 3, lett. b), della sesta direttiva prevede:

«A. All'interno del paese

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:

(...)

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».

4 Ai sensi dell'art. 11, parte C, n. 1, primo comma, della sesta direttiva:

«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».

5 L'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva così dispone:

«Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo».

6 In conformità all'art. 20, n. 1, lett. b), della sesta direttiva:

«La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

(...)

b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni, in particolare (...) qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo (...).

7 Ai sensi dell'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva:

«L'imposta sul valore aggiunto è dovuta:

1. in regime interno:

(...)

c) da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci».

Disciplina nazionale

8 Ai sensi dell'art. 10, n. 1, prima-terza frase, dell'Umsatzsteuergesetz (legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari), nella sua versione vigente dal 1° gennaio 1993 (BGBl. 1993 I, pag. 365), come rettificata il 25 giugno 1993 (BGBl. 1993 I, pag. 1160; in prosieguo: l'«UStG»), la base imponibile dell'imposta sulla cifra d'affari si calcola nel modo seguente:

«La cifra d'affari è determinata in base al corrispettivo percepito per le cessioni, le altre prestazioni (art. 1, n. 1, punto 1, prima frase) e gli acquisti intracomunitari

(art. 1, n. 1, punto 5). Il corrispettivo comprende tutto ciò che il beneficiario della prestazione spende per l'ottenimento della stessa, previa deduzione, tuttavia, dell'imposta sulla cifra d'affari. Fa altresì parte del corrispettivo quanto versato per la prestazione all'imprenditore da parte di un soggetto diverso dal beneficiario della prestazione».

9 L'art. 17, n. 1, dell'UStG prevede:

«Nel caso in cui la base di calcolo di una cifra d'affari imponibile sia modificata ai sensi dell'art. 1, n. 1, punti 1-3:

1. l'imprenditore che ha realizzato tale cifra d'affari è tenuto a rettificare in maniera corrispondente l'importo dell'imposta dovuta, e

2. l'imprenditore destinatario è tenuto a rettificare in maniera corrispondente l'importo dell'imposta che è legittimato a dedurre a questo titolo;

ciò vale analogamente nel caso di cui all'art. 1, n. 1, punto 5. La rettifica relativa all'imposta a monte può non aver luogo qualora un terzo imprenditore versi all'amministrazione delle finanze l'importo dell'imposta corrispondente alla diminuzione del corrispettivo; in tal caso, il terzo imprenditore diviene il soggetto passivo d'imposta. Le rettifiche di cui alla prima frase devono essere effettuate per il periodo d'imposta nel corso del quale ha avuto luogo la rettifica della base di calcolo dell'imposta».

Procedimento precontenzioso

- 10 Con lettera 31 luglio 1992, inviata a ciascuno degli Stati membri, la Commissione ha chiesto se, nello Stato membro interessato, un produttore che emette buoni relativi ai propri prodotti sia autorizzato a ridurre proporzionalmente la sua base imponibile quando rimborsa l'importo indicato dal buono al commerciante al minuto, il quale abbia concesso uno sconto al consumatore finale a fronte della presentazione del buono stesso.
- 11 Nella sua risposta 10 novembre 1992, il governo tedesco ha spiegato, in particolare, quanto segue:

«Il presupposto per una rettifica dell'imposta e dell'imposta a monte, ai sensi dell'art. 17, n. 1, dell'UStG, è (...) che vi sia una modifica della base di calcolo della cifra d'affari del fornitore rispetto al suo cliente diretto. Essa si applica quindi solo alle riduzioni di prezzo (diminuzioni del corrispettivo) derivanti dal fatto che l'imprenditore restituisce il corrispettivo a colui che l'ha versato. Un rimborso effettuato dal produttore a vantaggio non di colui che ha beneficiato della prestazione, bensì di un altro operatore che è parte della catena di distribuzione, non comporta per il produttore alcuna riduzione del corrispettivo. Se quindi il produttore emette un buono che il consumatore finale può riscattare direttamente o che può riscattare con l'intermediazione di un commerciante, ovvero se rimborsa al consumatore finale una somma di denaro, non vi è riduzione della base di calcolo ai sensi dell'art. 17, n. 1, dell'UStG».

- 12 Con una lettera di diffida indirizzata al governo tedesco il 18 gennaio 1994, la Commissione ha fatto valere che la legislazione tedesca viola i principi dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), segnatamente l'art. 11 della sesta direttiva, in quanto nega ad un grossista il diritto ad una riduzione

della sua base imponibile nonché ad una proporzionale rettifica dell'imposta sulla cifra d'affari quando questi, a fronte della presentazione di un buono, rimborsa una parte del prezzo ad un commerciante al minuto cui non è direttamente legato nella catena di distribuzione.

- 13 Con lettera 11 aprile 1994 il governo tedesco ha risposto che le ipotesi esaminate in tale lettera di diffida non corrispondevano a quelle considerate dalla Commissione nella sua lettera 31 luglio 1992 in quanto, nella citata lettera di diffida, la Commissione avrebbe preso in esame l'ipotesi in cui il produttore si impegna a rimborsare al commerciante al minuto l'importo del buono e tale rimborso viene effettuato con l'intermediazione del grossista.
- 14 Con una lettera di diffida complementare del 14 giugno 1995, la Commissione ha precisato di non aver ritenuto opportuno distinguere a seconda che il soggetto d'imposta che rimborsa il buono abbia o meno avuto un rapporto diretto con il soggetto passivo che ha accettato tale buono come mezzo di pagamento, né a seconda che il buono venga rimborsato al consumatore finale direttamente dal soggetto passivo a ciò tenuto ovvero con l'intermediazione di un altro soggetto d'imposta.
- 15 Nella sua risposta del 4 settembre 1995 il governo tedesco ha ribadito la propria posizione, secondo la quale chi emette un buono può ridurre la sua base imponibile solo qualora sia direttamente legato, nella catena di distribuzione, al soggetto cui rimborsa il valore del buono. Esso ha suggerito di sospendere in ogni caso il procedimento sino a quando la Corte non si fosse pronunciata sulle questioni pregiudiziali di cui era stata investita nelle cause che hanno dato luogo alle sentenze 24 ottobre 1996, causa C-317/94, Elida Gibbs (Racc. pag. I-5339), e causa C-288/94, Argos Distributors (Racc. pag. I-5311), cause che erano ancora pendenti dinanzi alla Corte alla data della sua lettera. In un primo tempo, quindi, la Commissione non ha dato seguito al procedimento per inadempimento.

- 16 Con lettera 5 marzo 1997 la Commissione ha richiamato l'attenzione del governo tedesco sul fatto che, nella sentenza *Elida Gibbs*, cit., la Corte aveva interamente condiviso la sua analisi svolta sul punto. Essa chiedeva dunque a tale governo di informarla in ordine alle disposizioni normative che avesse adottato per conformarsi alla citata sentenza.
- 17 Nella sua risposta 26 maggio 1997 il governo tedesco ha chiesto alla Commissione di prorogare la sospensione del procedimento per inadempimento, poiché esso stava ancora esaminando la sentenza *Elida Gibbs*, cit., nonché le conseguenze che da essa dovevano trarsi per il diritto tedesco.
- 18 Poiché la Repubblica federale di Germania non aveva ancora assunto i provvedimenti necessari per adeguare la sua legislazione alla sentenza *Elida Gibbs*, cit., il 23 marzo 1998 la Commissione le ha inviato un parere motivato.
- 19 In una lettera inviata alla Commissione il 26 agosto 1998 il governo tedesco, pur ammettendo che il contenuto della sentenza *Elida Gibbs*, cit., risultava contrario alla sua analisi, ha riaffermato la propria posizione. In particolare, esso ha fatto riferimento ad una circolare amministrativa del Ministero federale delle Finanze 15 aprile 1998, dal titolo: «Valutazione della base imponibile sotto il profilo dell'imposta sulla cifra d'affari in caso di consegna di buoni merci» (*Bundessteuerblatt* 1998 I, pag. 627).
- 20 Come risulta da tale circolare, ai sensi del diritto tedesco la base imponibile del produttore può essere ridotta dell'importo indicato su di un buono solo qualora il produttore rimborsi tale importo ad un commerciante al quale in precedenza abbia fornito direttamente la merce ed emetta una fattura corretta, la quale conduca ad una corrispondente rettifica, da parte del commerciante, dell'imposta a monte che questi deduce.

21 Date queste premesse, la Commissione ha deciso di introdurre il presente ricorso.

Nel merito

22 Si deve preliminarmente rilevare che l'emissione di buoni sconto è un sistema utilizzato dai produttori per la vendita dei loro prodotti, in base al quale i commercianti al minuto concedono ai consumatori finali una riduzione di prezzo in cambio dei buoni emessi dal produttore, ottenendo poi da quest'ultimo il rimborso del valore nominale dei medesimi.

23 Si deve inoltre precisare che il ricorso della Commissione considera l'ipotesi, illustrata con esempi riportati ai punti 29-39 delle conclusioni dell'avvocato generale, in cui, da un lato, uno o più grossisti intervengono nella catena di distribuzione tra il produttore e i commercianti al minuto e, dall'altro, i buoni sono rimborsati direttamente dal produttore ai detti commercianti, senza intervento dei grossisti.

24 È pacifico che, in questa ipotesi, la normativa tedesca non consente di dedurre dalla base imponibile del produttore l'importo indicato sui buoni. Infatti, secondo tale normativa, può esservi una riduzione della base imponibile solo se il produttore ha consegnato direttamente il prodotto in questione al commerciante al minuto che gli presenta il buono in quanto, in tale ipotesi, il rimborso effettuato dal produttore può essere inteso come la restituzione di una parte del prezzo di vendita al suo cliente diretto.

25 Inoltre, secondo l'analisi del governo tedesco, il principio secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari del fornitore deve corrispondere all'imposta assolta a monte

dal suo cliente impone che la riduzione della base imponibile del produttore sia accompagnata da una corrispondente rettifica della deduzione dell'imposta a monte effettuata dal suo cliente diretto e dagli altri anelli intermedi della catena di distribuzione, come anche dal commerciante al minuto che gli presenta il buono.

- 26 La Commissione sostiene, al contrario, che per un verso emerge dalla sesta direttiva, come interpretata dalla Corte nella sentenza *Elida Gibbs*, cit., che la base imponibile di un produttore che effettua un rimborso sul prezzo di uno dei suoi prodotti dev'essere ridotto per l'importo di tale rimborso, dopo aver dedotto l'IVA, senza distinguere a seconda che il soggetto che ha ottenuto tale rimborso da parte del produttore sia un soggetto passivo ovvero un consumatore finale, né a seconda del numero di soggetti che costituiscono la catena di distribuzione.
- 27 D'altra parte, la Commissione deduce dai principi della sesta direttiva, come enucleati dalla Corte nella sentenza *Elida Gibbs*, cit., che la base imponibile del produttore può essere ridotta senza incidere sull'importo dell'imposta a monte che il commerciante al minuto è autorizzato a dedurre, e che non è quindi necessario rettificare la base imponibile relativa alle transazioni intermedie.
- 28 Va ricordato che detta sentenza aveva segnatamente ad oggetto il calcolo della base imponibile di un produttore che aveva emesso buoni sconto i quali attribuivano, in seguito all'acquisto da parte del consumatore finale, il diritto ad un rimborso da parte di detto produttore ad un commerciante al minuto che non era ad esso direttamente legato nella catena di distribuzione. La Corte ha statuito che la base imponibile del produttore è pari al prezzo di vendita da questo praticato, decurtato dell'importo indicato sul buono e rimborsato (sentenza *Elida Gibbs*, cit., punto 34).
- 29 Ai punti 19, 22 e 23 della sentenza *Elida Gibbs*, cit., la Corte ha ricordato il principio di base del sistema dell'IVA, secondo cui tale imposta mira a gravare unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei

soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione che precede la fase di imposizione finale, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute. La Corte ne ha dedotto, al punto 24 della medesima sentenza, che la base imponibile dell'IVA che deve essere riscossa dalle autorità tributarie non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale.

30 Rilevando poi che, per costante giurisprudenza, si deve interpretare la nozione di corrispettivo, di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, nel senso che esso costituisce il valore «soggettivo», cioè quello realmente ricevuto in ogni caso concreto, e non un valore stimato secondo criteri obiettivi, la Corte ha concluso che non sarebbe compatibile con tale direttiva il fatto che la base imponibile sulla quale è calcolata l'IVA dovuta dal produttore, in quanto soggetto passivo, fosse più elevata dell'importo che egli ha alla fine riscosso in quanto, se così fosse, non verrebbe rispettato il principio della neutralità dell'IVA nei confronti dei soggetti passivi, tra cui rientra il produttore (sentenza Elida Gibbs, cit., punti 26-28).

31 Di conseguenza, la Corte ha statuito che la base imponibile applicabile al produttore in quanto soggetto passivo deve essere costituita dall'importo corrispondente al prezzo al quale egli ha venduto la merce ai grossisti o ai commercianti al minuto, decurtato del valore dei buoni. Essa ha aggiunto che questa interpretazione è corroborata dall'art. 11, parte C, n. 1, della sesta direttiva, il quale mira ad assicurare la neutralità della posizione dei soggetti passivi (sentenza Elida Gibbs, cit., punti 29-31).

32 Per di più, al punto 32 della sentenza Elida Gibbs, cit., la Corte ha espressamente respinto gli argomenti, dedotti in particolare dai governi tedesco e del Regno Unito, secondo cui la deduzione dalla base imponibile degli sconti direttamente concessi o dei rimborsi direttamente effettuati al consumatore da parte del fornitore iniziale dopo la consegna ad un grossista o ad un commerciante al minuto rischierebbe di stravolgere il funzionamento del meccanismo dell'IVA e di

rendere il sistema impraticabile, poiché obbligherebbe ciascuno dei grossisti o dei commercianti della catena a riaggiustare retroattivamente il prezzo e, di conseguenza, l'importo dell'IVA che essi hanno pagato al proprio fornitore e richiederebbe, da parte di quest'ultimo, l'emissione di fatture rettifiche.

- 33 La Corte ha rilevato, in particolare, che il sistema dell'IVA non è sconvolto da tale deduzione, poiché non è necessario riadattare la base imponibile relativa alle operazioni intermedie. Essa ha precisato che, relativamente a queste operazioni, l'applicazione del principio di neutralità dell'IVA è garantita dall'attuazione del regime di deduzioni che figura al capo XI della sesta direttiva (sentenza *Elida Gibbs*, cit., punto 33).
- 34 Tuttavia, il governo tedesco sostiene che l'approccio accolto dalla Corte nella sentenza *Elida Gibbs*, cit., in ordine al trattamento fiscale dei buoni sconto è incompatibile coi principi sui quali è fondato il sistema dell'IVA ed espone che è questa la ragione per cui non ha adeguato in tal senso la disciplina nazionale applicabile in materia.
- 35 Il governo del Regno Unito fa presente di aver adeguato la sua legislazione nazionale a seguito della sentenza *Elida Gibbs*, cit., ma che l'interpretazione accolta dalla Corte in tale sentenza dev'essere riconsiderata, in quanto sarebbe inconciliabile con la natura stessa del sistema dell'IVA.
- 36 Questi due governi ritengono infatti che, qualora il produttore ed il beneficiario finale del rimborso del buono non siano legati da un vincolo contrattuale diretto, ogni riduzione della base imponibile del produttore sia contraria al principio della neutralità dell'IVA. Essi sostengono che tale principio è parimenti violato qualora

non venga richiesta una regolarizzazione formale della base imponibile del produttore che coinvolga parimenti le deduzioni del commerciante al minuto, in quanto solo un sistema in cui il debito fiscale del fornitore corrisponde all'importo delle deduzioni del cliente permetterebbe ai soggetti passivi di sottrarsi all'onere dell'IVA.

- 37 A sostegno della loro tesi, i governi tedesco e del Regno Unito invocano argomenti intesi a dar prova dei danni che potrebbero essere cagionati al sistema dell'IVA dall'approccio adottato dalla Corte nella sentenza *Elida Gibbs*, cit. Secondo i detti governi, dal citato approccio sorgono tre problemi principali, ossia, in primo luogo, le difficoltà pratiche nell'amministrazione del sistema dell'IVA, in secondo luogo, la perdita di introiti fiscali e, in terzo luogo, la violazione della neutralità concorrenziale dell'IVA.

Sulle difficoltà pratiche nell'amministrazione del sistema dell'IVA

- 38 In primo luogo, il governo tedesco fa valere che, se, conformemente all'approccio sostenuto dalla Commissione, non si richiedesse una regolarizzazione formale della base imponibile del produttore che interessi parimenti le deduzioni del commerciante al minuto, il produttore rimarrebbe tenuto al pagamento dell'intero importo dell'imposta indicata sulla fattura, ai sensi dell'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva.
- 39 Inoltre, il governo tedesco sostiene che l'art. 11, parte C, n. 1, della sesta direttiva, relativo ai casi di riduzione di prezzo successivi all'effettuazione dell'operazione, subordina la riduzione della base imponibile alle «condizioni stabilite dagli Stati membri». Esso ne deduce che, quando il produttore rimborsa l'importo indicato sul buono dopo che la merce ha percorso la catena di distribuzione, tale

disposizione permette agli Stati membri di esigere, quale condizione per la riduzione della base imponibile del produttore, la corrispondente rettifica dell'imposta a monte e dell'imposta a valle al livello degli anelli intermedi della detta catena di distribuzione.

40 Tali argomenti non possono essere accolti.

41 Per quanto concerne, da un lato, l'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva, va ricordato che tale disposizione mira a prevenire il rischio di perdite di introiti fiscali derivante da fatture errate o false. Orbene, poiché il rimborso che il produttore fa al commerciante al minuto del valore dei buoni sconto non interessa le ulteriori transazioni della catena di distribuzione, la fattura rilasciata dal produttore al suo cliente diretto non può considerarsi né errata né falsa. Alla luce di quanto sopra, deve dichiararsi che la citata disposizione non osta all'approccio adottato dalla Corte nella sentenza *Elida Gibbs*, cit.

42 D'altro canto, si deve sottolineare che il principio di neutralità dell'IVA è fatto salvo, dal momento che il regime di deduzioni instaurato dal capo XI della sesta direttiva consente agli anelli intermedi della catena di distribuzione di dedurre dalla loro base imponibile gli importi pagati da ciascuno al proprio fornitore a titolo dell'IVA sull'operazione corrispondente e di restituire così all'amministrazione fiscale la parte dell'IVA che corrisponde alla differenza tra il prezzo pagato da ciascuno al suo fornitore e il prezzo al quale egli ha fornito la merce al suo acquirente (v. sentenza *Elida Gibbs*, cit., punto 33).

43 Alla luce di quanto sopra, la riduzione della base imponibile del produttore non può essere subordinata alla successiva modifica delle operazioni effettuate dagli

anelli intermedi della catena di distribuzione, i quali non sono in alcun modo interessati dalla riduzione del prezzo o dal rimborso del valore del buono, nonché delle relative fatture. Quindi, l'art. 11, parte C, n. 1, della sesta direttiva non può essere interpretato nel senso che esso osta all'approccio adottato dalla Corte nella sentenza *Elida Gibbs*, cit.

44 In secondo luogo, i governi tedesco e del Regno Unito fanno valere che il rimborso del buono da parte del produttore ad un commerciante al minuto cui non ha fornito direttamente la merce rappresenta un corrispettivo versato da un terzo nell'ambito dell'operazione intervenuta tra il detto commerciante ed il consumatore finale. Pertanto, non vi sarebbe alcuna ragione per ritenere che il corrispettivo percepito dal produttore per la cessione iniziale debba essere modificato a seguito di un tale rimborso.

45 In proposito è sufficiente rilevare, da un lato, che, se il produttore può effettivamente essere considerato terzo rispetto all'operazione intervenuta tra il commerciante beneficiario del rimborso del valore del buono ed il consumatore finale, è altresì vero che tale rimborso determina una corrispondente diminuzione della somma che il produttore ha in conclusione ricevuto quale corrispettivo per la cessione effettuata e che tale corrispettivo rappresenta, in applicazione del principio della neutralità dell'IVA, la base di calcolo dell'imposta da questo dovuta (v., in tal senso, sentenza *Elida Gibbs*, cit., punto 28).

46 Per quanto concerne, dall'altro, la cessione effettuata dal commerciante beneficiario del rimborso, si deve rilevare che il fatto che una parte del corrispettivo percepito per tale cessione non sia stata materialmente versata dal consumatore finale stesso, ma sia stata messa a sua disposizione, per conto del consumatore finale, da un terzo estraneo a tale operazione, non ha alcuna rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile di tale commerciante (v., in tal senso, sentenza 25 maggio 1993, causa C-18/92, *Bally*, Racc. pag. I-2871, punto 17).

47 Pertanto, questo argomento dev'essere parimenti respinto.

Sulla perdita di introiti fiscali

48 Il governo tedesco fa valere che l'approccio auspicato dalla Commissione in ordine alla riduzione della base imponibile del produttore comporta una perdita di introiti per l'amministrazione fiscale, in quanto implica una doppia riduzione della base imponibile sino a concorrenza del valore netto del buono. Tale argomentazione si fonda sulla premessa per cui il valore netto del buono dev'essere dedotto dalla base imponibile del commerciante al minuto, in quanto non si tratterebbe di un corrispettivo proveniente dal consumatore finale ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

49 In particolare, il governo tedesco sostiene che la tesi secondo cui la base imponibile del commerciante al minuto per la vendita al consumatore finale debba comprendere il valore nominale del buono sconto si pone in contrasto con la sentenza 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company (Racc. pag. I-1235), nonché con la sentenza Argos Distributors, cit. Tale governo assume che nella sentenza Boots Company, cit., la Corte ha statuito che la base imponibile del commerciante al minuto è costituita dal prezzo della merce decurtato del valore nominale del buono. Nella sentenza Argos Distributors, cit., la Corte avrebbe del pari statuito che la base imponibile del commerciante al minuto è rappresentata unicamente dalla somma di danaro che questi ha effettivamente percepito per la merce. Emergerebbe da tali sentenze che i buoni presentati all'atto dell'acquisto di un prodotto non devono essere considerati né come danaro, né come un esborso da parte dell'acquirente, di modo che essi non possono rappresentare una parte del corrispettivo percepito dal detto commerciante.

- 50 Il governo tedesco rileva che, se, al contrario, si includesse il valore dei buoni nella base imponibile del commerciante al minuto, si tratterebbe solamente di un corrispettivo versato da un terzo, cioè dal produttore. In tal caso, il pagamento da parte del produttore non potrebbe essere considerato come un rimborso in favore del commerciante nell'ambito di uno sconto. Tale pagamento non potrebbe dunque determinare una riduzione della base imponibile del produttore.
- 51 Il governo del Regno Unito condivide l'analisi del governo tedesco. Esso aggiunge che, ai sensi dell'art. 17 della sesta direttiva, il soggetto passivo è legittimato a dedurre dall'IVA che è tenuto ad assolvere sulla cessione che effettua quella gravante sui beni che gli sono stati forniti e che, di conseguenza, l'imposta che può dedurre deve corrispondere all'imposta che dev'essere assolta dal suo fornitore. Orbene, l'analisi della Commissione condurrebbe necessariamente a infrangere l'equilibrio tra l'imposta a monte e l'imposta a valle, posto che ne discenderebbe che il produttore è legittimato a ridurre la propria base imponibile quando rimborsa il valore di un buono ad un commerciante al minuto che non è suo cliente diretto, anche se la somma versata dal cliente diretto del produttore non è in alcun modo interessata dal detto rimborso.
- 52 In proposito va subito rilevato che, come giustamente sottolineato dalla Commissione, non vi è alcuna contraddizione tra l'inclusione del valore del buono sconto nel corrispettivo versato dal consumatore finale al commerciante al minuto, da un lato, e la riduzione della base imponibile del produttore, dall'altro. Al contrario, l'inclusione dell'importo indicato sul buono nella base imponibile del detto commerciante implica la riduzione della base imponibile del produttore a concorrenza dello stesso importo, così da garantire che l'importo del buono sia assoggettato all'IVA una sola volta, ossia nella fase della cessione effettuata dal commerciante.
- 53 Peraltro, la regola della corrispondenza tra l'imposta versata dal consumatore finale e quella gravante sulle operazioni effettuate nei diversi stadi della catena di distribuzione impone che ciascun operatore debba versare alle autorità fiscali

l'imposta afferente al valore che egli ha aggiunto. Orbene, poiché la riduzione della base imponibile del produttore non modifica il valore aggiunto dal commerciante al minuto, essa non può incidere sull'importo dell'IVA che dev'essere assolta da quest'ultimo. Al contrario, se il rimborso che il commerciante al minuto ha ottenuto dal produttore non fosse incluso nella base imponibile del commerciante medesimo, il principio della neutralità dell'IVA potrebbe essere violato.

54 Tali rilievi non sono in alcun modo smentiti dalle sentenze *Boots Company e Argos Distributors*, cit., le quali del resto sono irrilevanti ai fini della presente causa, in quanto si riferiscono a transazioni che coinvolgevano unicamente alcune società di vendita al minuto ed i loro clienti diretti.

55 Si deve rilevare, in particolare, che la causa che ha dato origine alla sentenza *Boots Company*, cit., era relativa a buoni sconto che venivano gratuitamente consegnati da una società ai propri clienti all'atto dell'acquisto di taluni articoli; i buoni facevano parte di un'operazione promozionale di cui essa stessa sopportava i costi. Di conseguenza, la Corte ha dichiarato che, poiché una simile riduzione di prezzo era riconducibile ai «ribassi e [alle] riduzioni di prezzo concessi all'acquirente», ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, il valore nominale di tali buoni doveva essere escluso dalla base imponibile della detta società (sentenza *Boots Company*, cit., punti 13, 21 e 22).

56 Nella causa che ha dato origine alla sentenza *Argos Distributors*, cit., i buoni erano emessi e venduti da una società al loro valore nominale, oppure con uno sconto, e venivano ulteriormente utilizzati, fino a concorrenza del loro valore nominale, come mezzi di pagamento nei negozi di tale società da compratori diversi da coloro che avevano acquistato i buoni. In tale sentenza la Corte ha deciso che, ai fini del calcolo dell'IVA che la *Argos Distributors Ltd* doveva assolvere sulle entrate provenienti dalle vendite delle merci pagate mediante detti

buoni, il corrispettivo soggettivo realmente percepito da tale società era costituito dal valore nominale dei buoni, diminuito dello sconto eventualmente accordato (v. sentenza *Argos Distributors*, cit., punti 18 e 20).

57 Emerge dalle citate sentenze *Boots Company* e *Argos Distributors* che, da un lato, la valutazione dei buoni sconto ai fini del calcolo dell'IVA dipende dalle loro caratteristiche giuridiche ed economiche e, dall'altro, la base imponibile dell'operatore che li accetta non dev'essere inferiore alla somma di danaro che effettivamente percepisce per la cessione da lui effettuata (v. sentenze citate *Boots Company*, punti 21 e 22, e *Argos Distributors*, punti 19-23).

58 Risulta da quanto sopra che, in una situazione quale quella di cui al caso di specie, il corrispettivo soggettivo percepito dal commerciante al minuto, ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, si compone del prezzo integrale della merce, che è pagato in parte dal consumatore finale ed in parte dal produttore. Infatti, i buoni incorporano per il commerciante al minuto il diritto a ricevere dal produttore un rimborso corrispondente allo sconto concesso al consumatore finale. Ne discende che la somma rappresentata dal valore nominale di detti buoni costituisce per il detto commerciante un elemento dell'attivo conseguito al momento del loro rimborso e che gli stessi devono essere considerati, nei limiti di tale valore, come mezzi di pagamento.

59 Si deve di conseguenza ammettere che la base imponibile del commerciante al minuto per la vendita al consumatore finale corrisponde all'intero prezzo al minuto, ossia al prezzo versato dal consumatore finale aumentato dell'importo rimborsato al commerciante da parte del produttore.

- 60 Pertanto, deve respingersi l'argomento basato sul fatto che il valore netto del buono sconto non può essere incluso nella base imponibile del commerciante al minuto.
- 61 I governi tedesco e del Regno Unito sostengono, peraltro, che la riduzione dell'imposta versata dal produttore, senza corrispondente rettifica della deduzione dell'imposta a monte effettuata dal suo cliente diretto e delle altre transazioni intermedie, comporta sistematiche perdite fiscali in caso di uso transfrontaliero dei buoni sconto, come anche nel caso di operazioni a vantaggio di soggetti passivi che intervengono in veste di consumatori finali.
- 62 In particolare, questi due governi menzionano l'ipotesi in cui la cessione del commerciante al minuto al consumatore finale sia un'esportazione esente ovvero una cessione intracomunitaria parimenti esente, nonché il caso in cui il consumatore finale che acquista la merce presso il commerciante al minuto sia un imprenditore che la utilizza per operazioni imponibili e che gode di un diritto di deduzione a concorrenza dell'imposta applicata dal detto commerciante. Secondo i citati governi, l'inclusione del buono sconto nella base imponibile di quest'ultimo conduce, in tali ipotesi, ad un eccesso di deduzioni, a danno del fisco, in misura corrispondente all'IVA compresa nel valore nominale del buono.
- 63 Si deve rilevare che, nelle ipotesi descritte al punto precedente, la riduzione della base imponibile del produttore, senza corrispondente rettifica delle deduzioni degli altri operatori della catena di distribuzione, non conduce in maniera ineluttabile ad uno squilibrio tra l'imposta a monte e l'imposta a valle, e quindi ad un danno al sistema dell'IVA. Infatti, in tutte queste ipotesi, la concordanza tra l'imposta a monte e l'imposta a valle può essere fatta salva ricorrendo alle misure previste dalla sesta direttiva.

- 64 Si deve in particolare ricordare che, in ordine alle normali transazioni intracomunitarie, la ragione per cui il produttore che ricorre a sistemi di promozione delle vendite come quelle di cui si tratta nella fattispecie è autorizzato a ridurre a posteriori la sua base imponibile è data dal fatto che il prezzo pagato dal consumatore finale include l'IVA e che pertanto qualsiasi riduzione di tale prezzo comprende parimenti una parte dell'IVA. Nel caso in cui, al contrario, in forza di un'esenzione, il valore indicato nel buono sconto non sia imponibile nello Stato membro da cui la merce è stata spedita, nessun prezzo fatturato in questa fase della catena di distribuzione è comprensivo dell'IVA, il che significa che una riduzione o un rimborso parziale di tale prezzo non possono comprendere anche una parte dell'IVA idonea a dar luogo ad una riduzione dell'imposta assolta dal produttore.
- 65 Così, in ordine alle cessioni all'esportazione o intracomunitarie che sono esenti, le autorità fiscali sono in grado, facendo uso delle possibilità loro offerte dall'art. 11, parte C, n. 1, della sesta direttiva, di impedire al produttore di dedurre dalla propria imposta a valle quello che sarebbe un importo fittizio di IVA. A tal proposito, una deduzione eccessiva dell'IVA può evitarsi mediante controlli sulla contabilità del produttore.
- 66 Peraltro, nel caso in cui il consumatore finale sia un imprenditore autorizzato ad effettuare deduzioni, il quale utilizzi la merce all'interno della sua impresa, ogni eccesso di deduzione derivante dal rimborso a posteriori di un buono può essere evitato mediante una regolarizzazione della deduzione dell'imposta a monte effettuata a livello di tale consumatore finale, in conformità all'art. 20, n. 1, lett. b), della sesta direttiva. Infatti, tale disposizione prevede la possibilità di regolarizzare talune deduzioni inizialmente effettuate quando, posteriormente alla dichiarazione, siano intervenute modifiche degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle deduzioni. Anche in questo caso, il rispetto dell'obbligo di regolarizzare le deduzioni può essere assicurato a mezzo di controlli contabili tanto a livello del consumatore finale quanto a livello del produttore.

- 67 Si deve quindi concludere che, nelle situazioni che possono dar luogo ad un'eccessiva deduzione dell'imposta a monte, quali quelle invocate dai governi tedesco e del Regno Unito, la sesta direttiva permette di adottare misure adeguate al fine di impedire qualsiasi ingiustificata domanda di deduzione e, quindi, qualsiasi perdita di introiti fiscali.

Sulla violazione della neutralità concorrenziale dell'IVA

- 68 Il governo tedesco fa inoltre presente che l'approccio della Commissione, secondo cui il produttore è in ogni caso autorizzato a ridurre la sua base imponibile in maniera corrispondente al valore del buono che rimborsa, viola il principio della neutralità dell'IVA dal punto di vista della concorrenza. Secondo questo governo, una tale riduzione comporta distorsioni concorrenziali in quanto il trattamento fiscale del sistema dei buoni sconto sarebbe dunque più favorevole rispetto a quello riservato ad altre operazioni promozionali.
- 69 Il governo tedesco sottolinea, a tal proposito, che un'operazione di promozione delle vendite che si basa su buoni sconto è decisa dal solo produttore, il quale ne stabilisce l'importanza e sostiene gli oneri finanziari che essa comporta. Orbene, tale governo ritiene che la riduzione dell'onere finanziario del produttore in maniera corrispondente all'IVA compresa nel valore nominale dei buoni contribuisca, in definitiva, a finanziare spese di promozione delle vendite ed è quindi idonea a creare una discriminazione rispetto ad altri tipi di azioni promozionali, quali le campagne pubblicitarie ovvero la consegna di regali pubblicitari.
- 70 Il governo tedesco fa valere, in proposito, che un produttore che desideri promuovere la vendita dei propri prodotti è spinto a rinunciare ai servizi delle

agenzie pubblicitarie poiché, ricorrendo al sistema dei buoni sconto, i suoi costi di gestione sarebbero inferiori. Tale governo ne deduce che la riduzione del debito fiscale del produttore in misura corrispondente all'IVA compresa nel valore nominale dei buoni priva di potenziali contratti eventuali fornitori di servizi.

71 Il governo tedesco sostiene che una riduzione della base imponibile del produttore in misura corrispondente al valore netto dei buoni crea parimenti una distorsione di concorrenza rispetto alle operazioni promozionali effettuate mediante consegna di regali, come quelle che sono state oggetto della sentenza 27 aprile 1999, causa C-48/97, Kuwait Petroleum (Racc. pag. I-2323). Esso fa valere che, in tale sentenza, la Corte ha statuito che la consegna al consumatore finale di regali a titolo gratuito dev'essere sottoposta all'imposta sulla cifra d'affari in conformità all'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, in quanto il regalo non rappresenta uno sconto sul prodotto in promozione.

72 Comparando il sistema delle consegne di regali a quello dei buoni sconto, il governo tedesco fa valere che, nel primo di questi sistemi, il produttore deve assolvere l'IVA sul regalo consegnato, ma beneficia comunque di un diritto di deduzione a concorrenza dello stesso importo per l'acquisto dello stesso. Al contrario, se il produttore decidesse di sostituire tale regalo con un buono di valore nominale corrispondente al prezzo netto di acquisto del regalo, potrebbe ridurre i suoi costi di gestione in maniera corrispondente all'IVA compresa nel detto valore nominale. Tale governo conclude perciò che il trattamento fiscale della consegna di regali da parte del produttore è neutrale, mentre l'emissione di buoni sconto è privilegiata dal punto di vista dell'IVA.

73 A tal proposito si deve innanzi tutto rilevare che, tenuto conto della sua neutralità, l'IVA non rappresenta in linea di principio un fattore di costo e non può incidere sulla scelta del metodo individuato dai produttori per promuovere la vendita dei loro prodotti. Nel caso di specie, il governo tedesco non ha potuto dimostrare l'esistenza di un trattamento fiscale tale da favorire il sistema dei buoni sconto rispetto ad altre formule di promozione delle vendite e, pertanto, l'esistenza di una distorsione della concorrenza.

- 74 In primo luogo, si deve rilevare che il governo tedesco non ha spiegato in che cosa consista effettivamente la pretesa distorsione delle condizioni concorrenziali operata a danno delle agenzie pubblicitarie. Infatti, non vi è alcuna ragione per supporre che, se un produttore incaricasse un'agenzia pubblicitaria di promuovere le vendite dei suoi prodotti, sarebbe necessariamente condotto ad affrontare una spesa maggiore di quella che affronterebbe consegnando buoni ai consumatori finali, dato che la prestazione di tale agenzia attribuirebbe un diritto di deduzione in favore del produttore e che il debito fiscale di quest'ultimo risulterebbe quindi ridotto.
- 75 In secondo luogo, si deve ricordare che la causa all'origine della sentenza *Kuwait Petroleum*, cit., riguardava buoni consegnati da una compagnia petrolifera ai consumatori a fronte dell'acquisto di un determinato quantitativo di benzina, i quali potevano essere gratuitamente scambiati con regali scelti all'interno di un catalogo speciale. La Corte ha stabilito che la consegna di tali regali non poteva essere considerata come un ribasso o una riduzione di prezzo ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, bensì doveva essere assimilata ad una cessione a titolo oneroso e quindi ad un'operazione imponibile, ai sensi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva (v. sentenza *Kuwait Petroleum*, cit., punti 16, 17 e 31). Tale disposizione stabilisce, in particolare, che il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o per un suo trasferimento a titolo gratuito devono essere assimilati ad una cessione a titolo oneroso, quando detto bene ha consentito una deduzione totale o parziale dell'IVA.
- 76 Tuttavia, la Corte ha del pari precisato che il soggetto passivo che consegna simili regali è autorizzato a dedurre, in conformità all'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, l'importo dell'IVA pagato a monte per l'acquisto di questi beni (v. sentenza *Kuwait Petroleum*, cit., punto 19).
- 77 Sembra dunque che, se è vero che i due tipi di sistemi promozionali rappresentati dall'emissione di buoni sconto e dalla consegna di regali pubblicitari rientrano in

due ambiti normativi distinti, tale differenza di trattamento fiscale è coerente con l'impostazione della sesta direttiva e non può cagionare distorsioni della concorrenza quali quelle indicate dal governo tedesco.

78 Ne discende che l'argomento relativo alla violazione della neutralità concorrenziale dell'IVA dev'essere parimenti respinto.

79 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, deve dichiararsi che la Repubblica federale di Germania, non avendo adottato disposizioni che, in caso di rimborso di buoni sconto, consentano di rettificare la base imponibile del soggetto passivo che ha effettuato detto rimborso, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 11 della sesta direttiva.

Sulle spese

80 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, la Repubblica federale di Germania, rimasta soccombente, va condannata alle spese.

- 81 In conformità all'art. 69, n. 4, del regolamento di procedura, il Regno Unito sopporta le proprie spese.

Per questi motivi,

LA CORTE

dichiara e statuisce:

- 1) La Repubblica federale di Germania, non avendo adottato disposizioni che, in caso di rimborso di buoni sconto, consentano di rettificare la base imponibile del soggetto passivo che ha effettuato detto rimborso, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 11 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, nella sua versione risultante dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, che modifica la direttiva 77/388 e introduce nuove misure di semplificazione in materia di imposta sul valore aggiunto — Campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione.

- 2) La Repubblica federale di Germania è condannata alle spese.

3) Il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord sopporta le proprie spese.

Rodríguez Iglesias	Puissochet	Schintgen
Timmermans	Gulmann	Edward
Skouris	Macken	Colneric
von Bahr	Cunha Rodrigues	

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 15 ottobre 2002.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

G.C. Rodríguez Iglesias