

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
3 luglio 2001 *

Nel procedimento C-380/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Bertelsmann AG

e

Finanzamt Wiedenbrück,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. 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 (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai sigg. C. Gulmann, presidente di sezione, V. Skouris (relatore), J.-P. Puissochet, R. Schintgen e dalla sig.ra N. Colneric, giudici,

avvocato generale: C. Stix-Hackl
cancelliere: H.A. Rühl, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Bertelsmann AG, dagli avv.ti A. Raupach e D. Pohl, Rechtsanwälte;
- per il governo tedesco, dal sig. W.-D. Plessing e dalla sig.ra B. Muttelsee-Schön, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, dal sig. J.E. Collins, in qualità di agente, assistito dal sig. A. Robertson, barrister;
- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Bertelsmann AG e della Commissione, all'udienza del 25 gennaio 2001,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 marzo 2001,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 5 agosto 1999, pervenuta in cancelleria l'8 ottobre successivo, il Bundesfinanzhof ha sottoposto a questa Corte, a norma dell'art. 234 CE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. 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 (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia pendente tra la Bertelsmann AG (in prosieguo: la «Bertelsmann») ed il Finanzamt Wiedenbrück (in prosieguo: il «Finanzamt») a proposito degli avvisi di accertamento che fissavano per gli esercizi 1985-1990 l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») dovuta dalla Bertelsmann sui premi in natura che essa aveva fornito a taluni clienti come corrispettivo per la presentazione di nuovi clienti potenziali.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva dispone:

«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 (...).

4 L'art. 11, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva dispone:

«Nella base imponibile si devono comprendere:

(...)

b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione chieste dal fornitore all'acquirente o al destinatario (...).

Normativa nazionale

- 5 L'art. 3 dell'Umsatzsteuergesetz (legge tedesca sull'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG») del 1980 definisce le operazioni assoggettate all'IVA. In particolare, l'art. 3, n. 12, dell'UStG contempla le operazioni di permuta e stabilisce quanto segue:

«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».

- 6 L'art. 10, n. 2, seconda frase, dell'UStG, che riguarda la base imponibile delle permuta e delle operazioni equiparabili ad una permuta, dispone:

«In caso di permuta, di operazioni equiparabili ad una permuta o di dazione in pagamento, il valore di ciascuna operazione vale come corrispettivo dell'altra operazione».

Causa principale e questione pregiudiziale

- 7 La Bertelsmann è una società che controlla un gruppo di società esercenti un'attività con la formula «club» nel settore librario e discografico. Durante gli

anni 1985-1990 le società appartenenti al gruppo fornivano premi in natura, quali libri, dischi e biciclette, a persone già facenti parte dei club come compenso per la presentazione di nuovi membri. Tali società acquistavano detti premi presso fornitori esterni al gruppo e si facevano carico delle spese di spedizione di tali premi ai membri che avevano servito da intermediari.

- 8 Negli avvisi di accertamento relativi agli esercizi 1985-1990 il Finanzamt ha ritenuto che le forniture dei premi in natura costituissero operazioni equiparabili ad una permuta ed ha inserito nella base imponibile IVA di queste operazioni, oltre al prezzo d'acquisto di tali premi, anche le spese di spedizione che dette società si erano assunte.

- 9 Ritenendo che l'inclusione delle spese di spedizione nella base imponibile della fornitura dei premi in natura non fosse conforme alla sesta direttiva, la Bertelsmann ha presentato un ricorso diretto («Sprungklage»), senza procedimento amministrativo previo, dinanzi al Finanzgericht Münster (Germania).

- 10 Dato che il suo ricorso non è stato accolto, la Bertelsmann ha proposto un ricorso per «Revision» dinanzi al Bundesfinanzhof. Quest'ultimo rileva nell'ordinanza di rinvio che, a suo parere, il valore dei beni forniti non può costituire il solo elemento di riferimento al fine di determinare la base imponibile per le forniture di cui alla causa principale. Infatti esso ritiene che la base imponibile debba comprendere anche le spese di spedizione, dato che la spedizione dei premi in natura era compresa nella fornitura di tali premi, come prestazione accessoria di quest'ultima. Ritenendo tuttavia che la controversia per la quale è stato adito non possa venir risolta in modo chiaro sulla base delle sentenze della Corte 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics (Racc. pag. 6365), e 2 giugno 1994, causa C-33/93, Empire Stores (Racc. pag. I-2329),

il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte 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, lett. 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».

Sulla questione pregiudiziale

- 11 Con la sua questione il giudice di rinvio chiede in sostanza se l'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva vada interpretato nel senso che la base imponibile per la fornitura di un premio in natura che costituisce il corrispettivo per la presentazione di un nuovo cliente comprenda, oltre al prezzo di acquisto di tale premio, anche le spese di spedizione allorché queste sono assunte da colui che fornisce il premio.

Argomenti prospettati nelle osservazioni presentate alla Corte

- 12 La Bertelsmann sostiene che, siccome il controvalore costituente la base imponibile della fornitura dei premi in natura è un valore soggettivo difficile

da determinare, si deve prendere in considerazione unicamente il prezzo di acquisto di tali premi. Questa tesi troverebbe conferma nella già citata sentenza *Empire Stores*, in cui la Corte non avrebbe ricompreso le spese di spedizione nella base imponibile, ancorché tale sentenza riguardasse una società di vendite per corrispondenza. La Bertelsmann, inoltre, fa valere che le spese di spedizione non si possono considerare come spese accessorie ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, dato che essa se ne fa carico e non ne chiede il rimborso agli acquirenti, vale a dire ai clienti che hanno servito da intermediari.

- 13 I governi tedesco e del Regno Unito, nonché la Commissione, sostengono invece che la base imponibile per la fornitura di un premio in natura comprende, oltre al prezzo di acquisto di tale premio, anche le spese di spedizione. Pur ammettendo che nella citata sentenza *Empire Stores*, data la questione allora sottoposta alla Corte, quest'ultima non si è espressa in modo esplicito sull'inserimento delle spese di spedizione nella base imponibile, essi fanno valere che risulta chiaramente da tale sentenza che le spese di siffatte prestazioni accessorie alla fornitura vanno ricomprese nella base imponibile.
- 14 I governi tedesco e del Regno Unito rilevano inoltre che la necessità d'inserire le spese di spedizione nella base imponibile discende anche dal principio secondo cui l'IVA dev'essere liquidata in modo uniforme e neutro sul piano concorrenziale. Il governo del Regno Unito osserva in particolare che, se si ammettesse che la prestazione di servizio del soggetto passivo consistente nella spedizione non andasse presa in conto per il calcolo dell'importo imponibile, ciò consentirebbe di eludere un onere tributario effettuando forniture in natura che ridurrebbero il valore dell'importo imponibile. I governi tedesco e del Regno Unito sostengono perciò che l'imposta gravante sulla prestazione di spedizione dovrebbe essere attuata sul piano economico come se il cliente che ha servito da intermediario avesse ottenuto il premio in natura e la sua spedizione quale corrispettivo del pagamento di una somma di denaro che copre anche le spese di spedizione.

Giudizio della Corte

- 15 Risulta dalla sentenza 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company (Racc. pag. I-1235, punti 15 e 16), che, prima di poter ammettere l'applicabilità dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, si deve escludere l'applicabilità del n. 2, lett. b), dello stesso art. 11, parte A.
- 16 È pacifico che le spese di spedizione di cui alla causa principale costituiscono spese di trasporto. In compenso è anche pacifico che la Bertelsmann non chiedeva il pagamento di tali spese di spedizione ai destinatari dei premi in natura. Ne consegue che l'art. 11, parte A, n. 2, lett. b), della sesta direttiva non trova applicazione nella fattispecie. Si deve perciò determinare la base imponibile per le forniture di detti premi con riguardo all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della stessa direttiva.
- 17 Per interpretare a tale scopo la nozione di «corrispettivo» di cui all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, si deve ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, il corrispettivo di una fornitura di beni può consistere in una prestazione di servizi e costituirne la base imponibile ai sensi di detta disposizione 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 (v., segnatamente, le già citate sentenze *Naturally Yours Cosmetics*, punti 11, 12 e 16, e *Empire Stores*, punto 12).
- 18 Nella fattispecie è stata effettuata una fornitura di beni in contropartita di una prestazione di servizi consistente nella presentazione di nuovi clienti. Si deve al riguardo rilevare, da un lato, che esiste un nesso diretto tra la fornitura di premi in natura e la presentazione di nuovi clienti e, dall'altro, che, siccome i servizi resi

alla Bertelsmann erano retribuiti con la fornitura di beni, il loro valore può essere espresso in denaro (v. sentenza Empire Stores, punti 16 e 17).

- 19 Si pone quindi la questione se sussista un nesso diretto non solo tra la fornitura dei premi in natura e la presentazione di nuovi clienti, ma anche tra la spedizione di tali premi e detta prestazione di servizi.
- 20 Risulta a tale riguardo dalla giurisprudenza della Corte che, in relazione all'IVA, una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (v., segnatamente, sentenze 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CPP, Racc. pag. I-973, punto 30, e 11 gennaio 2001, causa C-76/99, Commissione/Francia, Racc. pag. I-249, punto 27).
- 21 Si deve osservare che nella fattispecie, considerate le circostanze di questa, la spedizione dei premi in natura costituisce una prestazione accessoria alla prestazione principale rappresentata dalla fornitura degli stessi. I clienti che hanno presentato nuovi clienti hanno infatti diritto alla fornitura del premio in natura nonché alla sua spedizione. Perciò, la fornitura e la spedizione del premio in natura costituiscono un'unica operazione, retribuita con un corrispettivo consistente nella presentazione di nuovi clienti.
- 22 Quanto alla determinazione del controvalore che funge da base imponibile di tale operazione si deve ricordare come, secondo una giurisprudenza costante, si tratti di un valore soggettivo, poiché l'imponibile è il corrispettivo realmente ricevuto, non già un valore stimato secondo criteri obiettivi (v., segnatamente, le citate sentenze Naturally Yours Cosmetics, punto 16, e Empire Stores, punto 18).

- 23 Inoltre, come ha precisato la Corte nel punto 19 della predetta sentenza *Empire Stores*, tale valore, per essere soggettivo, deve essere quello che il beneficiario della prestazione di servizi attribuisce ai servizi che intende procurarsi e deve corrispondere alla somma che esso è disposto a pagare a tal fine.
- 24 Si deve rilevare che, in base al principio così enunciato nella citata sentenza *Empire Stores*, fanno parte del valore della prestazione di servizi tutte le spese sostenute dal beneficiario per l'ottenimento della prestazione di cui trattasi, ivi comprese le spese per le prestazioni accessorie connesse alla fornitura dei beni. Ne consegue che nella fattispecie, dato che il beneficiario ha pagato non solo il prezzo d'acquisto dei premi in natura, ma anche le spese di spedizione per la fornitura di questi ultimi, tali spese vanno incluse nella base imponibile di detta fornitura.
- 25 Si deve pertanto risolvere la questione sollevata dal giudice di rinvio nel senso che, in base all'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva, la base imponibile per la fornitura di un premio in natura che costituisce il corrispettivo della presentazione di un nuovo cliente comprende, oltre al prezzo di acquisto di tale premio, anche le spese di spedizione allorché queste sono assunte da colui che fornisce il premio.

Sulle spese

- 26 Le spese sostenute dai governi tedesco e del Regno Unito, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottoposta dal Bundesfinanzhof con ordinanza 5 agosto 1999, dichiara:

In base all'art. 11, parte A, n. 1, lett. 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, la base imponibile per la fornitura di un premio in natura che costituisce il corrispettivo della presentazione di un nuovo cliente comprende, oltre al prezzo di acquisto di tale premio, anche le spese di spedizione allorché queste sono assunte da colui che fornisce il premio.

Gulmann

Skouris

Puissochet

Schintgen

Colneric

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 3 luglio 2001.

Il cancelliere

Il presidente della Sesta Sezione

R. Grass

C. Gulmann