

**Causa C?581/08**

**EMI Group Ltd**

**contro**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal

VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre)

«Sesta direttiva IVA — Art. 5, n. 6, seconda frase — Nozione di “campioni” — Nozione di “regali di scarso valore” — RegISTRAZIONI musicali — Distribuzione gratuita a fini promozionali»

Massime della sentenza

1. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Operazioni imponibili — Prelievo di un bene d'impresa trasferito a titolo gratuito — Esclusione dei regali di scarso valore e dei campioni*

*(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 5, n. 6, seconda frase)*

2. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Operazioni imponibili — Prelievo di un bene d'impresa trasferito a titolo gratuito — Esclusione dei regali di scarso valore e dei campioni*

*(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 5, n. 6, seconda frase)*

3. *Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Operazioni imponibili — Prelievo di un bene d'impresa trasferito a titolo gratuito — Esclusione dei regali di scarso valore e dei campioni*

*(Direttiva del Consiglio 77/388, art. 5, n. 6, seconda frase)*

1. Un campione ai sensi dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, costituisce un esemplare di un prodotto che è volto a promuovere le vendite di quest'ultimo e che consente di valutare le caratteristiche e le qualità di questo prodotto senza condurre ad un consumo finale diverso da quello inerente a siffatte operazioni di promozione. Tale nozione non può essere limitata, in generale, con una normativa nazionale agli esemplari forniti in una forma non disponibile alla vendita o al primo di una serie di esemplari identici distribuiti da un soggetto passivo allo stesso destinatario, senza che detta normativa consenta di tener conto della natura del prodotto rappresentato e del contesto commerciale proprio di ciascuna transazione nel quale tali esemplari sono forniti. La posizione fiscale del destinatario dei campioni non ha alcuna incidenza a riguardo.

In particolare, registrazioni musicali distribuite gratuitamente nell'ambito di azioni promozionali possono essere considerate beni distribuiti come campioni, anche se sono identiche al prodotto definitivo pronto per essere immesso in commercio. Infatti, nel caso di trasmissione di una tale registrazione ad una persona perché ne garantisca la promozione presso il pubblico nell'ambito

delle sue funzioni, tale persona può valutarne compiutamente il valore solo se ha la possibilità di ascoltare l'intero contenuto di tale registrazione quale sarà distribuito sul mercato. Si deve peraltro constatare che non è contrario all'obiettivo dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva il fatto che i beni possano essere distribuiti come campioni ad una persona diversa da un acquirente potenziale od effettivo del prodotto che essi rappresentano, purché una tale trasmissione corrisponda agli obiettivi perseguiti da una fornitura di campioni. In particolare, nell'ambito dei prodotti artistici, la distribuzione di esemplari gratuiti di nuove opere ad un intermediario la cui funzione è di valutare criticamente la qualità di queste ultime e che, quindi, può influenzare il grado di presenza del prodotto sul mercato, come un giornalista o un animatore di un'emittente radio, è il risultato di un meccanismo di promozione nel quale l'utilizzo del campione è una conseguenza inerente al processo di promozione e di valutazione.

Inoltre, con riguardo alla pratica specifica, connessa al settore artistico, della promozione di registrazioni musicali mediante la fornitura di numerose copie di una registrazione ad un «plugger», può risultare necessario, ai fini della critica e della promozione di una registrazione musicale, fornire numerose copie ad intermediari, affinché questi possano trasmetterle successivamente a persone selezionate in funzione della loro capacità di promuovere le vendite di una registrazione musicale. Il solo fatto che il numero di copie distribuite possa raggiungere diverse centinaia di unità nel caso in cui una società di produzione e di vendita di registrazioni musicali ricorra a «pluggers» per fornire copie di sue nuove registrazioni, non può essere considerato di per sé contrario all'obiettivo perseguito dall'eccezione relativa ai campioni, purché detto numero di copie riguardi la natura del prodotto rappresentato nonché l'uso che il «plugger», in quanto intermediario, deve farne, il che spetta al giudice del rinvio verificare. Del pari, la possibilità che un «plugger», invece di dare la destinazione convenuta alle copie gratuite di registrazioni musicali messe a sua disposizione, ne faccia un uso abusivo, per esempio introducendole nei circuiti ordinari di vendita, non può di per sé incidere sulla qualifica di dette copie gratuite come campioni. Tuttavia, al fine di garantire pienamente il rispetto dei limiti dell'eccezione di cui all'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva, gli Stati membri possono imporre ai soggetti passivi che distribuiscono campioni per le esigenze della loro impresa di adottare precauzioni per evitare i rischi che questi campioni siano usati in modo abusivo. Qualora la distribuzione di campioni comporti, tuttavia, un consumo finale che non è inerente alla valutazione del prodotto da essi rappresentato, un consumo siffatto costituisce un abuso.

(v. punti 29-31, 35-40, 53, dispositivo 1, 4)

2. La nozione di regali di scarso valore ai sensi dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, deve essere interpretata nel senso che essa non osta ad una normativa nazionale che fissa un massimale di GBP 50, per i regali fatti alla stessa persona in un periodo di dodici mesi, o che fanno parte di una serie o di una sequenza di regali.

Gli Stati membri godono, infatti, di un certo margine di discrezionalità relativamente all'interpretazione dell'art. 5, n. 6, seconda frase, sempreché non violino lo scopo e la collocazione della disposizione di cui trattasi nell'economia della sesta direttiva. A tal proposito, il fatto di fissare in una normativa nazionale un siffatto massimale non eccede tale potere discrezionale. Lo stesso vale per una norma secondo la quale un siffatto massimale si applica cumulativamente ai regali fatti allo stesso soggetto nel corso di un periodo di dodici mesi, o che fanno parte di una serie o di una sequenza di regali. Infatti, tali massimali sono compatibili con gli obiettivi di cui all'art. 5, n. 6, senza privare del suo effetto utile l'eccezione che esso prevede relativamente ai regali di scarso valore.

(v. punti 42, 44-45, dispositivo 2)

3. L'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, osta ad una normativa nazionale che istituisce una presunzione secondo cui i beni che costituiscono «regali di scarso valore» ai sensi di detta disposizione, distribuiti da un soggetto passivo a persone diverse aventi lo stesso datore di lavoro, sono considerati forniti alla stessa persona.

La qualifica della distribuzione di un bene come regalo di scarso valore dipende da chi era il donatario finale previsto dal donatore, senza che il rapporto di lavoro intercorrente tra il donatario ed il suo datore di lavoro o il fatto che vari donatori abbiano lo stesso datore di lavoro incida su tale qualifica.

(v. punti 49-50, dispositivo 3)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

30 settembre 2010 (\*)

«Sesta direttiva IVA – Art. 5, n. 6, seconda frase – Nozione di “campioni” – Nozione di “regali di scarso valore” – RegISTRAZIONI musicali – Distribuzione gratuita a fini promozionali»

Nel procedimento C-581/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Regno Unito), con decisione 17 dicembre 2008, pervenuta in cancelleria il 29 dicembre 2008, nella causa

**EMI Group Ltd**

contro

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dai sigg. E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (relatore) e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: sig. N. Jääskinen

cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 21 gennaio 2010,

considerate le osservazioni presentate:

- per la EMI Group Ltd, dai sigg. R. Cordara, QC, e P. Key, barrister;
  - per il governo del Regno Unito, dal sig. L. Seeboruth, in qualità di agente, assistito dal sig. P. Mantle, barrister;
  - per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;
  - per il governo polacco, dal sig. M. Dowgielewicz, in qualità di agente;
  - per la Commissione europea, dal sig. R. Lyal e dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agenti,
- sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 15 aprile 2010,
- ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione delle nozioni di «campioni» e di «regali di scarso valore» di cui all'art. 5, n. 6, seconda frase, 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 domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la EMI Group Ltd (in prosieguo: la «EMI») e i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (in prosieguo: i «Commissioners»), in merito alla domanda della EMI diretta ad ottenere il rimborso di somme da essa erroneamente pagate a titolo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») durante il periodo compreso tra il mese di aprile 1987 e il mese di giugno 2003 per le copie gratuite di registrazioni musicali fornite a varie persone a fini di promozione delle sue pubblicazioni musicali, e alla domanda di pagamento dell'IVA per la distribuzione di siffatte copie, notificata alla EMI dai Commissioners, relativamente al periodo compreso tra il mese di luglio 2003 e il mese di dicembre 2004.

## **Contesto normativo**

### *Il diritto dell'Unione*

3 L'art. 2 della sesta direttiva dispone quanto segue:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;
2. le importazioni di beni».

4 L'art. 5, n. 6, della sesta direttiva così recita:

«È assimilato a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale o lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno consentito una deduzione totale o parziale dell'[IVA]. Tuttavia, i prelievi eseguiti ad uso dell'impresa per effettuare regali di scarso valore e campioni non sono considerati come cessioni a titolo oneroso».

5 La sesta direttiva è stata abrogata dalla direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), il cui art. 16, n. 2, è redatto in termini analoghi a quelli dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva.

#### *La normativa nazionale*

6 Le disposizioni nazionali applicabili che si trovano nell'art. 5, n. 1, della legge del 1994 relativa all'IVA (Value Added Tax Act 1994) e nel n. 5, punti 1, 2, 2 ZA e 3, dell'allegato 4 a tale legge sono state modificate in diverse occasioni durante il periodo di tempo di cui trattasi nella causa principale.

7 Nella loro versione attuale, tali disposizioni prevedono, in sostanza, che il trasferimento o la cessione, effettuati a titolo oneroso o gratuito, di beni di un'impresa soggetta a tassazione costituiscano una prestazione soggetta ad IVA, con riserva della distribuzione di regali a fini commerciali e di campioni. Con riferimento ai regali, l'eccezione è subordinata alla condizione che il loro valore per persona e per anno non ecceda un importo pari a GBP 50. Fino al mese di ottobre del 2003, detta eccezione non riguardava i regali facenti parte di una serie di regali. Per quanto concerne i campioni, è esente solo il primo campione, qualora vari campioni identici siano distribuiti allo stesso soggetto. Anteriormente al luglio 1993, l'esenzione era applicabile solo ai campioni industriali presentati in una forma normalmente non disponibile alla vendita.

#### **Causa principale e questioni pregiudiziali**

8 La EMI è una società di diritto inglese che svolge un'attività di produzione e di vendita di registrazioni musicali e di edizione musicale. Dal 1987 la EMI promuove nuove registrazioni che produce fornendo copie gratuite di queste ultime in forma di dischi in vinile, di cassette e di compact disc (in prosieguo: i «CD») a diversi soggetti in grado di valutare la qualità commerciale della registrazione e d'influenzare il livello di pubblicità di cui beneficia un artista.

9 Nell'ambito di tale strategia promozionale siffatte copie gratuite sono distribuite, in particolare, a persone che lavorano per la stampa, ad emittenti radiofoniche, ad emittenti televisive, ad agenzie pubblicitarie, a punti vendita al dettaglio e ai cinema. La EMI ricorre altresì a promotori, noti come «pluggers», i quali sono persone in grado di promuovere le registrazioni nei media audiovisivi e nella stampa, e che distribuiscono tali registrazioni, anche a titolo gratuito, ai propri contatti, selezionati ed enumerati negli elenchi appositamente preparati per l'uscita di ogni nuovo CD.

10 A tal fine, la EMI fornisce le registrazioni musicali in diverse forme, vale a dire CD registrabili provvisti di una filigrana digitale che identifica il nome del destinatario e consente di stabilire l'origine di eventuali copie, per la distribuzione antecedente all'uscita dell'album, CD registrabili non filigranati, distribuiti in una confezione di cartoncino bianco prima dell'uscita dell'album, CD convenzionali non filigranati distribuiti in una confezione di cartoncino contenente la medesima illustrazione di quella dell'album principale destinato alla vendita al pubblico, nonché CD nella forma definitiva diretta alla vendita. Su questi ultimi compare un adesivo con la dicitura «copia

promozionale, vietata la vendita». Gli altri tipi di registrazioni distribuite a fini promozionali recano una scritta secondo cui i diritti di proprietà sono riservati alla EMI.

11 In base alla decisione di rinvio, circa il 90% dei CD promozionali sono inviati a persone specificamente indicate e l'eccezione principale consiste nell'invio a persone designate in relazione alla loro funzione svolta in seno ad università o ad altri istituti di istruzione superiore. I potenziali destinatari di copie gratuite di registrazioni musicali, ritenuti dalla EMI influenti nel settore della musica, sono in totale quasi 7 000. Nel corso della promozione di una determinata registrazione è redatto un elenco particolare che riporta da 200 a 500 destinatari. Esso contiene i nomi delle persone ritenute più influenti per la promozione delle vendite di registrazioni del tipo particolare di musica di cui trattasi. Qualora una nuova registrazione sia sul punto di essere immessa in commercio la EMI distribuisce, in generale, tra le 2 500 e le 3 750 copie a titolo gratuito. Quanto ai «pluggers», solo uno di loro può ricevere fino a 600 copie gratuite che si presume ridistribuirà. Al contrario, talune copie possono essere inviate separatamente a varie persone che lavorano per lo stesso ente, come la BBC.

12 Per il periodo compreso tra il mese di aprile 1987 e il mese di giugno 2003, la EMI ha dichiarato l'IVA per le copie di registrazioni distribuite nelle circostanze sopra descritte. Successivamente, reputando la normativa nazionale incompatibile con l'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva, in forza del quale non sarebbe dovuta alcuna IVA per siffatte distribuzioni, la EMI ha inviato ai Commissioners una domanda di rimborso degli importi versati a titolo di IVA in relazione a tali distribuzioni. Poiché i Commissioners hanno respinto tale domanda di rimborso, la EMI ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio.

13 Peraltro, dato che la EMI ha cessato di dichiarare l'IVA sulle distribuzioni promozionali di CD gratuiti a partire dal luglio 2003, i Commissioners le hanno trasmesso un avviso di accertamento relativamente a tali operazioni per il periodo compreso tra il luglio 2003 e il dicembre 2004, avverso il quale la EMI ha parimenti proposto dinanzi al giudice del rinvio un ricorso, il quale è stato successivamente riunito al primo ricorso.

14 Alla luce di tali circostanze, il VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Come debba essere interpretata nelle circostanze della causa in esame l'ultima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

2) In particolare, quali siano le caratteristiche essenziali di un "campione" ai sensi dell'ultima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

3) Se uno Stato membro possa limitare l'interpretazione della nozione di "campione" contenuta nell'ultima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva:

a) ad un campione industriale, in una forma normalmente non disponibile nella vendita al pubblico, distribuito ad un cliente potenziale o effettivo a fini commerciali (fino al 1993)[;]

b) ad un unico campione, ovvero al primo di una serie di campioni, distribuito da uno stesso soggetto ad uno stesso destinatario, qualora tali campioni siano identici, ovvero non differiscano sostanzialmente tra loro (a partire dal 1993).

4) Se uno Stato membro possa limitare l'interpretazione della nozione di "regali di scarso valore" contenuta nell'ultima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva in modo da escludere:

a) un regalo che fa parte di una serie o di una sequenza di regali distribuiti periodicamente ad

uno stesso soggetto (fino all'ottobre 2003)[;]

b) qualsiasi regalo a fini commerciali distribuito ad uno stesso soggetto in un periodo di dodici mesi, qualora il valore complessivo superi GBP 50 (a partire dall'ottobre 2003).

5) In caso di risposta affermativa alla [seconda parte della terza questione] o ad una parte della [quarta questione], qualora un soggetto passivo distribuisca un regalo simile o identico, in forma di musica registrata, a due o più persone diverse in considerazione della loro personale abilità di incidere sul livello di pubblicità di cui beneficia l'artista di cui trattasi, se lo Stato membro possa trattare tali articoli come se fossero distribuiti ad uno stesso soggetto per il solo fatto che tali persone sono impiegate presso lo stesso soggetto.

6) Se rilevi, ai fini della soluzione fornita alle [questioni dalla prima alla quinta], il fatto che il destinatario sia un soggetto totalmente imponibile, ovvero sia impiegato presso un soggetto totalmente imponibile, il quale potrebbe (o avrebbe potuto) detrarre l'imposta versata sulla base dei beni che costituiscono il campione».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

*Sulla prima questione, nella parte in cui riguarda la nozione di campioni, nonché sulla seconda e sulla terza questione*

15 Con la sua prima questione, nella parte relativa alla nozione di campioni, nonché con la sua seconda e terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio desidera sapere come debba essere interpretata la nozione di «campioni» ai sensi dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva e, in particolare, se tale nozione riguardi solamente i beni conferiti in una forma non disponibile nella vendita, e unicamente il primo esemplare di una serie di beni identici forniti allo stesso destinatario.

16 Si deve anzitutto constatare che la sesta direttiva non contiene alcuna definizione di detta nozione. Di conseguenza, per interpretare quest'ultima, occorre tener conto del dettato, del contesto e delle finalità dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza 6 marzo 2008, causa C?98/07, Nordania Finans e BG Factoring, Racc. pag. I?1281, punto 17, e la giurisprudenza ivi citata).

17 Al riguardo, occorre ricordare che la prima frase di detto art. 5, n. 6, equipara talune operazioni, per le quali non viene percepito dal soggetto passivo alcun effettivo corrispettivo, a cessioni di beni e a prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso, soggette ad IVA, conformemente all'art. 2, n. 1, della sesta direttiva. Secondo una giurisprudenza consolidata, lo scopo di detta disposizione consiste nel garantire la parità di trattamento tra, da un lato, il soggetto passivo che prelevi un bene per proprie esigenze private o per quelle del proprio personale e, dall'altro, il consumatore finale che si procuri un bene dello stesso tipo (v., in particolare, sentenza 20 gennaio 2005, causa C?412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Racc. pag. I?743, punto 23, e la giurisprudenza ivi citata).

18 Infatti, come rileva il governo tedesco, la tassazione dei prelievi menzionati nell'art. 5, n. 6, prima frase, della sesta direttiva è volta ad evitare situazioni di consumi finali non tassati.

19 La seconda frase di detto art. 5, n. 6, costituisce un'eccezione a tale norma, in quanto esclude comunque dalla tassazione i prelievi eseguiti per le esigenze dell'impresa al fine di distribuire regali di scarso valore e campioni (v., in tal senso, sentenza 27 aprile 1999, causa C?48/97, Kuwait Petroleum, Racc. pag. I?2323, punto 23).

20 Pertanto, i termini di cui alla seconda frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva devono essere interpretati restrittivamente in modo tale da non pregiudicare gli obiettivi della prima frase di detto art. 5, n. 6, assicurando al contempo che l'eccezione relativa ai campioni e ai regali di scarso valore non sia privata del suo effetto utile (v., per analogia, sentenze 18 novembre 2004, causa C?284/03, Temco Europe, Racc. pag. I?11237, punto 17, e 14 giugno 2007, causa C?434/05, Horizon College, Racc. pag. I?4793, punto 16).

21 Tenuto conto dell'impossibilità di coprire, tramite una definizione uniforme ed esaustiva, il numero infinito di beni di natura assai diversa potenzialmente oggetto di operazioni soggette ad IVA, e alla luce del contesto commerciale proprio di ogni transazione nel quale siffatti beni possono essere distribuiti come campioni da un soggetto passivo, si deve effettuare un esame in due fasi. Occorre quindi verificare, in primo luogo, se la distribuzione dei beni di cui trattasi corrisponda alle caratteristiche essenziali comuni ad ogni tipo di campione e, in secondo luogo, esaminare le circostanze specifiche nelle quali detti beni sono forniti da un soggetto passivo.

22 Riguardo al primo aspetto, va rilevato che l'obiettivo dell'eccezione di cui all'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva, per quanto concerne i «prelievi (...) per distribuire (...) campioni», consiste nel riflettere la realtà commerciale secondo cui la distribuzione di campioni è effettuata al fine di promuovere il prodotto i cui campioni costituiscono esemplari, consentendo la valutazione della qualità di tale prodotto e la verifica della presenza delle proprietà ricercate da un acquirente potenziale o effettivo.

23 Inoltre, in considerazione della prima frase dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, l'eccezione relativa ai campioni non è intesa ad esonerare dall'onere dell'IVA la cessione di beni, la cui finalità è quella di soddisfare i bisogni di un consumatore per quanto concerne il prodotto di cui trattasi.

24 Quanto al secondo aspetto, si deve, in primo luogo, analizzare se la nozione di campioni possa essere limitata ai beni distribuiti in una forma normalmente non disponibile nella vendita al pubblico.

25 Dal punto 23 della presente sentenza emerge che l'obiettivo dell'eccezione di cui all'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva non può consistere nell'esenzione dall'IVA in favore di beni destinati ad un consumo finale diverso da quello inerente a siffatte operazioni di promozione.

26 Orbene, è vero che i beni distribuiti come campioni che sono identici al prodotto definitivo pronto per essere immesso in commercio possono costituire oggetto di un consumo finale.

27 Tale circostanza, tuttavia, non può giustificare che solo gli esemplari che differiscono dal prodotto rappresentato siano previsti da detta eccezione relativa ai campioni, dato che, in numerosi casi, la messa a disposizione di esemplari corrispondenti a questo prodotto nella sua forma definitiva costituisce un presupposto necessario per il processo di valutazione.

28 Infatti, occorre constatare che, per consentire di valutare i beni forniti come «campioni», è necessario che questi ultimi abbiano tutte le caratteristiche essenziali del prodotto che essi rappresentano nella sua forma definitiva. Orbene, anche se, in alcuni casi, gli esemplari possono presentare tutte le caratteristiche essenziali del prodotto rappresentato senza assumere la forma definitiva di quest'ultimo, può risultare necessario, in altri casi, in funzione della natura di tale prodotto, che gli esemplari corrispondano esattamente al prodotto definitivo, affinché queste caratteristiche possano essere rese note all'acquirente potenziale od effettivo.

29 Lo stesso vale, in particolare, per i prodotti nel settore artistico, segnatamente per i CD quali quelli di cui trattasi nella causa principale, i quali devono essere distribuiti nella loro forma



definitiva per essere pienamente valutati dal destinatario. Infatti, nel caso in cui un CD sia fornito ad una persona affinché quest'ultima, nell'ambito delle sue funzioni, ne garantisca la promozione presso il pubblico, tale persona può valutarne compiutamente il valore solo se ha la possibilità di ascoltare l'intero contenuto del CD quale sarà distribuito sul mercato.

30 Per quanto riguarda, in secondo luogo, la questione se la nozione di campioni implichi che il destinatario immediato dei campioni sia un acquirente potenziale od effettivo del prodotto che essi rappresentano, si deve constatare che non è contrario all'obiettivo dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva il fatto che i beni possano essere distribuiti come «campioni» ad una persona diversa da un siffatto acquirente, purché una tale trasmissione corrisponda agli obiettivi perseguiti da una fornitura di campioni, quali esposti nel punto 22 della presente sentenza.

31 In particolare, nell'ambito dei prodotti artistici, la distribuzione di esemplari gratuiti di nuove opere ad un intermediario la cui funzione è di valutare criticamente la qualità di queste ultime e che, quindi, può influenzare il grado di presenza del prodotto sul mercato – come un giornalista o un animatore di un'emittente radio – è il risultato di un meccanismo di promozione nel quale l'utilizzo del campione è una conseguenza inerente al processo di promozione e di valutazione.

32 In terzo luogo, riguardo alla pratica specifica – connessa al settore di cui trattasi nella causa principale – della promozione di registrazioni musicali mediante la fornitura di numerose copie di un CD ad un «plugger», il giudice del rinvio chiede se la nozione di campioni debba essere interpretata nel senso che, qualora un soggetto passivo fornisca un determinato numero di beni allo stesso destinatario e nessuno di questi beni differisca dagli altri su un aspetto sostanziale, ciascuno di tali beni può essere considerato come prelevato per la distribuzione di campioni, o se solo il primo esemplare fornito possa rientrare in questa qualifica.

33 Al riguardo, anche se la distribuzione di un solo esemplare potrebbe essere sufficiente per la valutazione di un bene, non si può considerare che la fornitura di vari esemplari come campioni sia esclusa, in linea di principio, dall'ambito di applicazione dell'eccezione relativa ai campioni, enunciata nell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva, poiché la quantità di campioni che un soggetto passivo può fornire allo stesso destinatario – vale a dire, nella fattispecie, un intermediario – dipende dalla natura del prodotto rappresentato nonché dall'uso che il destinatario deve farne.

34 Infatti, in taluni casi, la distribuzione di vari esemplari dello stesso prodotto, o anche di una quantità considerevole di essi, ad un determinato destinatario può risultare necessaria al fine di soddisfare gli obiettivi della distribuzione di campioni.

35 Pertanto, nel caso di registrazioni musicali può essere necessario, ai fini della critica e della promozione di un CD, fornire numerose copie di questo CD ad intermediari affinché questi possano trasmetterle successivamente a persone selezionate in funzione della loro capacità di promuovere le vendite di una registrazione musicale.

36 Il solo fatto che il numero di copie distribuite in un siffatto contesto possa raggiungere diverse centinaia di unità nel caso in cui una società di produzione e di vendita di registrazioni musicali, quale la EMI, ricorra a «pluggers» per fornire copie di sue nuove registrazioni, non può essere considerato di per sé contrario all'obiettivo perseguito dall'eccezione relativa ai campioni, purché detto numero di copie riguardi la natura del prodotto rappresentato nonché l'uso che il «plugger», in quanto intermediario, deve farne, il che spetta al giudice del rinvio verificare.

37 Del pari, la possibilità che un «plugger», invece di dare la destinazione convenuta alle copie gratuite di registrazioni musicali messe a sua disposizione, ne faccia un uso abusivo, per esempio introducendole nei circuiti ordinari di vendita, non può di per sé incidere sulla qualifica di dette

copie gratuite come «campioni».

38 Tuttavia, al fine di garantire pienamente il rispetto dei limiti dell'eccezione di cui all'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva, gli Stati membri possono imporre ai soggetti passivi che distribuiscono campioni per le esigenze della loro impresa di adottare precauzioni per evitare i rischi che questi campioni siano usati in modo abusivo. Siffatte precauzioni potrebbero consistere, ad esempio, in obblighi di etichettatura che indichino la qualità di campione del bene, o in clausole contrattuali relative alla responsabilità civile degli intermediari che, come i «pluggers», ricevano campioni per trasmetterli ad altre persone.

39 Qualora la distribuzione di campioni comporti, tuttavia, un consumo finale che non è inerente alla valutazione del prodotto da essi rappresentato, un consumo siffatto costituisce un abuso.

40 Alla luce di quanto sopra esposto, occorre risolvere la prima questione, nella parte in cui riguarda la nozione di campioni, nonché la seconda e la terza questione, dichiarando che un «campione» ai sensi dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva costituisce un esemplare di un prodotto che è volto a promuovere le vendite di quest'ultimo e che consente di valutare le caratteristiche e le qualità di questo prodotto senza condurre ad un consumo finale diverso da quello inerente a siffatte operazioni di promozione. Tale nozione non può essere limitata, in generale, con una normativa nazionale agli esemplari forniti in una forma non disponibile alla vendita o al primo di una serie di esemplari identici distribuiti da un soggetto passivo allo stesso destinatario, senza che detta normativa consenta di tener conto della natura del prodotto rappresentato e del contesto commerciale proprio di ciascuna transazione nel quale tali esemplari sono forniti.

*Sulla prima questione, nella parte riguardante la nozione di regali di scarso valore, nonché sulla quarta questione*

41 Con la sua prima questione, nella parte relativa alla nozione di «regali di scarso valore» ai sensi dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva, e con la sua quarta questione, il giudice del rinvio desidera sapere se detta disposizione debba essere interpretata nel senso che essa osta ad una normativa nazionale che impone restrizioni quantitative sul numero o sul valore dei regali che la stessa persona può ricevere periodicamente o durante un periodo predeterminato.

42 Senza che occorra esaminare se l'espressione «scarso valore» costituisca una nozione del diritto dell'Unione o effettui un rinvio implicito al diritto nazionale – gli Stati membri che hanno presentato osservazioni e la Commissione europea hanno sorretto quest'ultima interpretazione –, si deve constatare che, tenuto conto del dettato, del contesto e delle finalità dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva, tale disposizione non contiene le indicazioni necessarie per definire in maniera uniforme e precisa detta espressione. Gli Stati membri godono quindi di un certo margine di discrezionalità relativamente all'interpretazione di quest'ultima, sempreché non violino lo scopo e la collocazione della disposizione di cui trattasi nell'economia della sesta direttiva (v., per analogia, sentenza 14 settembre 2006, causa C-72/05, Wollny, Racc. pag. I-8297, punto 28).

43 Di conseguenza, occorre esaminare se limiti quantitativi quali quelli previsti dalla legislazione di cui trattasi nella causa principale soddisfino dette condizioni.

44 Come fanno valere tutti gli Stati membri che hanno presentato osservazioni e la Commissione, il fatto di fissare in una normativa nazionale un massimale come quello istituito dalla legislazione di cui trattasi nella causa principale, vale a dire GBP 50, non eccede il potere discrezionale concesso agli Stati membri. Lo stesso vale per una norma secondo la quale un

siffatto massimale si applica cumulativamente ai regali fatti allo stesso soggetto nel corso di un periodo di dodici mesi, o che fanno parte di una serie o di una sequenza di regali. Infatti, tali massimali sono compatibili con gli obiettivi di cui all'art. 5, n. 6, della sesta direttiva, senza privare del suo effetto utile l'eccezione che esso prevede relativamente ai regali di scarso valore.

45 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve risolvere la prima questione, nella parte riguardante la nozione di «regali di scarso valore» ai sensi dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva, e la quarta questione dichiarando che tale nozione deve essere interpretata nel senso che essa non osta ad una normativa nazionale che fissa un massimale come quello istituito dalla legislazione di cui trattasi nella causa principale, vale a dire GBP 50, per i regali fatti alla stessa persona in un periodo di dodici mesi, o che fanno parte di una serie o di una sequenza di regali.

#### *Sulla quinta questione*

46 Con la sua quinta questione, la quale, alla luce del suo tenore letterale, concerne soltanto la nozione di «regali di scarso valore» in base all'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, ai fini dell'applicazione di taluni massimali, una normativa nazionale possa considerare i regali distribuiti da un soggetto passivo a persone diverse aventi lo stesso datore di lavoro come regali fatti alla stessa persona.

47 A tale proposito occorre constatare che, anche se gli Stati membri dispongono di un certo potere discrezionale riguardo all'interpretazione dell'espressione «scarso valore», come stabilito poc'anzi al punto 42 della presente sentenza, una normativa nazionale che considera i regali distribuiti da un soggetto passivo a persone diverse aventi lo stesso datore di lavoro come regali fatti alla stessa persona, vale a dire lo stesso datore di lavoro, non è compatibile con gli obiettivi dell'art. 5, n. 6, della sesta direttiva.

48 Infatti, una siffatta normativa nazionale, in particolare quando prevede un massimale monetario cumulativo per l'insieme dei regali distribuiti alla stessa persona in un determinato periodo, priverebbe del suo effetto utile la disposizione secondo cui sono esenti da IVA i regali di scarso valore forniti per le esigenze dell'impresa.

49 La qualifica della distribuzione di un bene come «regalo di scarso valore» dipende da chi era il donatario finale previsto dal donatore, senza che il rapporto di lavoro intercorrente tra il donatario ed il suo datore di lavoro o il fatto che vari donatari abbiano lo stesso datore di lavoro incida su tale qualifica.

50 Di conseguenza, occorre risolvere la quinta questione pregiudiziale sottoposta dichiarando che l'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva osta ad una normativa nazionale che istituisce una presunzione secondo cui i beni che costituiscono «regali di scarso valore» ai sensi di detta disposizione, distribuiti da un soggetto passivo a persone diverse aventi lo stesso datore di lavoro, sono considerati forniti alla stessa persona.

#### *Sulla sesta questione*

51 Con la sua sesta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il fatto che il destinatario di «campioni» in base all'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva sia un soggetto totalmente imponibile avente il diritto di detrarre l'imposta versata sulla base dei beni che costituiscono il campione incida sulle risposte fornite alle prime cinque questioni pregiudiziali.

52 Al riguardo, occorre constatare che da tale disposizione risulta che essa non effettua alcuna distinzione in funzione della posizione fiscale del destinatario di campioni.

53 Di conseguenza, si deve risolvere la sesta questione pregiudiziale dichiarando che la posizione fiscale del destinatario di campioni non incide sulle soluzioni date alle altre questioni.

### **Sulle spese**

54 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

- 1) **Un «campione» ai sensi dell'art. 5, n. 6, seconda frase, 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, costituisce un esemplare di un prodotto che è volto a promuovere le vendite di quest'ultimo e che consente di valutare le caratteristiche e le qualità di questo prodotto senza condurre ad un consumo finale diverso da quello inerente a siffatte operazioni di promozione. Tale nozione non può essere limitata, in generale, con una normativa nazionale agli esemplari forniti in una forma non disponibile alla vendita o al primo di una serie di esemplari identici distribuiti da un soggetto passivo allo stesso destinatario, senza che detta normativa consenta di tener conto della natura del prodotto rappresentato e del contesto commerciale proprio di ciascuna transazione nel quale tali esemplari sono forniti.**
- 2) **La nozione di «regali di scarso valore» ai sensi dell'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva 77/388 deve essere interpretata nel senso che essa non osta ad una normativa nazionale che fissa un massimale come quello istituito dalla legislazione di cui trattasi nella causa principale, vale a dire GBP 50, per i regali fatti alla stessa persona nel corso di un periodo di dodici mesi, o che fanno parte di una serie o di una sequenza di regali.**
- 3) **L'art. 5, n. 6, seconda frase, della sesta direttiva 77/388 osta ad una normativa nazionale che istituisce una presunzione secondo cui i beni che costituiscono «regali di scarso valore» ai sensi di detta disposizione, distribuiti da un soggetto passivo a persone diverse aventi lo stesso datore di lavoro, sono considerati forniti alla stessa persona.**
- 4) **La posizione fiscale del destinatario di campioni non incide sulle risposte date alle altre questioni.**

Firme

\* Lingua processuale: l'inglese.