

## Come etichettare i “campioni gratuiti”

Di Francesco d’Ayala Valva e Licia Fiorentini, 11 dicembre 2018

1 (Corte di Cassazione, Sezione V civile, sentenza 31 ottobre 2018, n. 27795)

1.- Con tre sentenze progressive, nn. 27793, 27794, 27795 del 25 ottobre 2018, la Suprema Corte finalmente uniforma il “campione gratuito” nazionale alla normativa eurounitaria, indirizzando gli operatori commerciali alla corretta individuazione delle caratteristiche e della funzione dell’“omaggio” ed alle corrette modalità di etichettatura di questo, ai fini della non imponibilità Iva.

La citata giurisprudenza di legittimità trae argomento dalla *“riqualificazione di operazioni considerate di cessione di campioni gratuiti di modico valore - aventi ad oggetto piastrelle non montate su espositori e piastrelle montate su espositori - in cessioni gratuite imponibili, in relazione all’insussistenza del requisito dell’apposito contrassegno sui beni ceduti prescritto dalla normativa vigente per poter considerare tali beni campioni gratuiti e le relative operazioni non imponibili”*.

In particolare, dall’iter motivatorio della sentenza n. 27795 emerge che, poiché la disposizione nazionale, di cui all’art. 2, comma 3, lett. d), Dpr 633/1972, esclude dall’imponibilità *“le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati”*, l’Agenzia delle Entrate pretendeva di aggiungere la norma, con la *“condizione che tale qualità e destinazione risulti da apposito contrassegno stampigliato in modo indelebile sull’involucro dei prodotti, non risultando sufficiente una semplice etichetta autoadesiva”*.

All’uopo, l’Amministrazione finanziaria richiamava una prassi del 1973, tesa, giustappunto, a restringere il campo di non imponibilità, solo al campione gratuito *“stampigliato in modo indelebile”*<sup>1</sup>.

Da qui la *querelle* interpretativa, giunta dinanzi alla Suprema Corte, se l’involucro contenente un campionario di piastrelle - ovvero le piastrelle stesse anche laddove montate su espositori - rispettassero il requisito del “campione gratuito”, non soggetto ad Iva, nel caso in cui non fossero indelebilmente marchiati.

Non si può che segnalare la correttezza della soluzione interpretativa della Corte, la quale non ha potuto che risolvere la *ratio*, la funzione e lo scopo del “campione gratuito”, alla stregua della normativa eurounitaria, che - all’art. 5, n. 6, seconda frase, della Sesta Direttiva (del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE), i cui contenuti sono stati traslati nell’art. 16 della Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE - non prevede che l’omaggio sia “appositamente contrassegnato”.

La Suprema Corte non ha escluso la discrezionalità dello Stato membro di imporre cautele ai soggetti passivi *“per evitare i rischi che questi campioni siano usati in modo abusivo, quali, ad esempio, obblighi di etichettatura che indichino la qualità di campione del bene o clausole contrattuali relative alla responsabilità civile degli intermediari che ricevano campioni per trasmetterli ad altre persone”*.

<sup>1</sup> Nella prassi più recente, Agenzia delle Entrate, Direzione normativa e contenzioso, Ris. n. 83/E del 3 aprile 2003, vengono ancora richiamate: risoluzione ministeriale 3 aprile 1973, n. 523146, risoluzione ministeriale 19 novembre 1973, n. 503097, risoluzione ministeriale 7 febbraio 1991, n. 430047, telegramma della Direzione Generale delle Dogane 12 novembre 1991, n. 3278/9516/IX.

La stessa ha declinato, però, la possibilità di aggiungere la disposizione, con un elemento, quale il carattere della “indelebilità” del contrassegno, che non è parte integrante della fattispecie tassativa di legge.

L'impostazione interpretativa rievoca implicitamente il principio acquisito, secondo cui *“le circolari ministeriali non sono fonte del diritto, pertanto non possono imporre al contribuente adempimenti non previsti dalla legge”*<sup>2</sup>.

D'altra parte, sotto il profilo sostanziale, la *ratio* del contrassegno risiede, nell'iter motivo della sentenza n. 27795, nel *“soddisfacimento della finalità preventiva sottesa a tale obbligo al contenuto informativo che tale etichettatura è destinata a veicolare, piuttosto che ad una alterazione delle caratteristiche esteriori del prodotto tali da rendere lo stesso inidoneo ad un successivo utilizzo, con possibili ripercussioni sul soddisfacimento della funzione propria affidata al campione”*.

Identificata la *ratio* del contrassegno nello scopo informativo, giocoforza la non prevista “indelebilità” dello stesso è stata ritenuta dalla Corte una distorsione del contenuto precipuo della norma e, quindi, della funzione stessa del marchio, giungendosi ad alterare le caratteristiche esteriori del “campione omaggio”, fino a renderlo addirittura inidoneo ad una corretta rappresentazione del prodotto, a fini promozionali.

In altri termini, l'“indelebilità” del contrassegno è stata ritenuta causa della vanificazione della funzione stessa del “campione gratuito”, previsto e tutelato dalla legge.

Nel caso di specie, è, dunque, stata confermata la correttezza del comportamento del contribuente, che, marchiando indelebilmente la singola piastrella, avrebbe vanificato lo scopo dell'omaggio, consistente nella rappresentazione della “bellezza” della piastrella, rendendo il veicolo promozionale addirittura controproducente.

Occorre osservare, d'altra parte, come una “macchia” sul prodotto nostrano è atta, tanto a sfigurarne l'estetica, quanto ad alterare la concorrenzialità dello stesso nel mercato Ue.

La soluzione adottata dalla Suprema Corte è, dunque, evidentemente conforme alla interpretazione della Direttiva, fornita dalla Corte di Giustizia, con sentenza del 30 settembre 2010, causa EMI Group LTD<sup>3</sup>, secondo cui *“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”*.

Nelle righe della giurisprudenza eurounitaria e nazionale vi è, dunque, un approccio eminentemente sostanzialistico all'esame delle caratteristiche precipue del “campione gratuito”, nonché in relazione alle circostanze specifiche del caso concreto.

Nella specie, la Corte, quindi, ha ben concluso per l'evidenza degli estremi del “campione gratuito”, implicitamente aderendo anche alle conclusioni dell'Avvocato Generale Niilo Jaaskinen del 15 aprile 2010<sup>4</sup>, già recepite nella menzionata sentenza della Corte di Giustizia, in cui lo stesso evidenziava, per quanto di interesse, che *“la distribuzione di un campione che presenti tutte le caratteristiche fondamentali del prodotto finito non*

<sup>2</sup> In tal senso, *ex plurimis*, Cass. V n. 25905 del 31 ottobre 2017, in CED, [www.italgiure.giustizia.it](http://www.italgiure.giustizia.it).

<sup>3</sup> Tratta da [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu).

<sup>4</sup> Tratte da [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu).

sarà causa di problemi, dal momento che quantità inferiori del prodotto finito possono essere distribuite come campioni”.

3 Occorre osservare, in proposito, come, nella specie, la scatola di piastrelle, di per sé non potesse ritenersi comunque compatibile con un uso diverso dalla mera esigenza di rappresentazione del prodotto, mal conciliandosi con la possibilità di pavimentazione o rivestimento di una superficie.

Con il richiamo ai principi eurounitari, la Corte, ha, dunque, finalmente chiarito i termini della Direttiva, affermando, che il “campione omaggio” possa mantenere, per il suo stesso scopo promozionale, “*tutte le caratteristiche essenziali del prodotto che essi rappresentano nella sua forma definitiva*”.

Si condivide l’approccio sostanzialistico alla proposta questione, dovendosi, caso per caso, ai fini del trattamento Iva, individuare che sia presente nel prodotto, ceduto come “campione omaggio”, la funzione e lo scopo della rappresentazione a fini promozionali.

2.- L’impostazione interpretativa della Corte merita di essere evidenziata, anche in relazione alla affermata distinta *ratio* del contrassegno.

Quest’ultimo, difatti - lungi dal regolare la natura e la funzione, eminentemente sostanziali, del “campione gratuito” - nella dinamica espositiva della Suprema Corte, nella sentenza n. 27795, è visto come una alternativa a specifiche clausole contrattuali ed assurge ad un’altra funzione, che è quella di “*orientare il comportamento del cessionario, su cui principalmente, sembra ricadere la responsabilità di un consumo finale del campione non coerente con la valutazione del prodotto da essi rappresentato*”.

La pronuncia è atta a segnalare l’ottica progressivamente sempre più stringente della responsabilità del cessionario<sup>5</sup>, per l’uso, tanto informato quanto improprio delle regole del mercato comune e delle disposizioni Iva<sup>6</sup>.

Il contrassegno non è, dunque, volto ad infondere nel prodotto le caratteristiche del campione gratuito, ma a veicolare perentoriamente, al cessionario, l’informazione necessaria per costituire la responsabilità consapevole di questi, per l’uso del campione non coerente con la sua funzione.

È evidente, difatti, che, dinanzi al contrassegno obbligatorio, il cessionario è posto nella condizione di conoscere *ratio* e funzione del prodotto, cosicché non sia dato eccepire che non sapeva trattarsi di un “campione gratuito”.

---

<sup>5</sup> *Ex plurimis*, sulla responsabilità del cessionario, in materia di Iva del margine, operazioni soggettivamente inesistenti, frodi carosello, Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 27547 del 30/10/2018; Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 27566 del 30/10/2018; Cass. sez. 5-, Ordinanza n. 21104 del 24/08/2018, in CED, [www.italgiure.giustizia.it](http://www.italgiure.giustizia.it).

<sup>6</sup> Nella esegesi dell’art. 60 bis Dpr 633/1972, la Suprema Corte ha confermato, che il cessionario “*può essere obbligato a versare tale imposta in solido con il debitore*”, cfr. Cass. 5 Ordinanza n. 17171 del 28 giugno 2018, in CED, [www.italgiure.giustizia.it](http://www.italgiure.giustizia.it); ivi richiamata sulla responsabilità del cessionario, Corte di Giustizia, sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04. L’art. 21, n. 3, della VI Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, secondo cui “*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, quale modificata dalle Direttive del Consiglio 17 ottobre 2000, n. 2000/65/CE, e 20 dicembre 2001, n. 2001/115/CE, deve essere interpretato nel senso che esso permette ad uno Stato membro di adottare una normativa, quale quella di cui alla causa principale, ai sensi della quale un soggetto passivo, a favore del quale è stata effettuata una cessione di beni o una prestazione di servizi e che era a conoscenza del fatto o aveva ragionevoli motivi per sospettare che la totalità o parte dell’imposta sul valore aggiunto dovuta per tale cessione o tale prestazione, ovvero per qualsiasi altra cessione o qualsiasi altra prestazione precedente o successiva, non sarebbe stata versata, può essere obbligato a versare tale imposta in solido con il debitore. Tuttavia, una tale normativa deve rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell’ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità*”, in [fisconline](http://fisconline.italgiure.giustizia.it), [www.ilfisco.it](http://www.ilfisco.it).

L'interpretazione della Suprema Corte sulla "doppia anima" della disposizione nazionale sul "campione gratuito" dà, dunque, modo di plaudire ai chiarimenti applicativi sulla natura e scopo di questo, al contempo riaprendo una finestra di riflessione, attraverso il richiamo casistico alla funzione informativa del contrassegno, sul principio condiviso di sempre crescente responsabilità personale degli operatori commerciali, quale deterrente ad alterazioni patologiche del corretto funzionamento delle regole del mercato comune e dell'Iva.