



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

26 settembre 2013*

«IVA — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 2, paragrafo 1, lettera c), 26, 62 e 63 — Fatto generatore — Prestazioni reciproche — Operazioni a titolo oneroso — Base imponibile di un'operazione in caso di corrispettivo costituito da servizi — Conferimento, da parte di una persona fisica a una società, del diritto di utilizzare e di locare a terzi beni immobili in cambio di servizi di miglioria e di arredamento di detti beni da parte di tale società»

Nella causa C-283/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad Varna (Bulgaria), con decisione del 29 maggio 2012, pervenuta in cancelleria il 6 giugno 2012, nel procedimento

Serebryannay vek EOOD

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da E. Jarašiūnas (relatore), presidente di sezione, C. Toader e C.G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo bulgaro, da E. Petranova e Y. Atanasov, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da C. Soulay e R. Lyal, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il bulgaro.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), 26, 62 e 63 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Serebryannay vek EOOD (in prosieguo: la «Serebryannay vek») e il Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (direttore della direzione «Ricorso e gestione dell'esecuzione» per la città di Varna, presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle entrate pubbliche) (in prosieguo: il «Direktor»), in merito ad un avviso di accertamento in rettifica con cui la Serebryannay vek è stata assoggettata al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per il mese di luglio del 2010.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

- c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

- 4 L'articolo 26, paragrafo 1, di tale direttiva così dispone:

«Sono assimilate a prestazioni di servizi a titolo oneroso le operazioni seguenti:

- a) l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA;
- b) la prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa».

- 5 Ai sensi dell'articolo 62 della richiamata direttiva:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

- 1) “fatto generatore dell'imposta” il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;
- 2) “esigibilità dell'imposta” il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito».

- 6 L'articolo 63 della direttiva IVA dispone che «[i]l fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».
- 7 Ai sensi dell'articolo 65 della medesima direttiva, «[i]n caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato».
- 8 L'articolo 73 della direttiva IVA così prevede:
«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende 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».
- 9 L'articolo 75 della direttiva IVA così dispone:
«Per le prestazioni di servizi consistenti nell'utilizzazione di un bene destinato all'impresa per l'uso privato e per le prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito, di cui all'articolo 26, la base imponibile è costituita dall'importo delle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi».
- 10 L'articolo 80, paragrafo 1, di tale direttiva stabilisce che, allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono, nei casi ivi previsti, prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale.

Il diritto bulgaro

- 11 L'articolo 2, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n. 63, del 4 agosto 2006), nella versione applicabile nel procedimento principale (in prosieguo: lo «ZDDS»), prevede che qualsiasi prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso è soggetta all'IVA.
- 12 L'articolo 9 dello ZDDS così dispone:
«1) Costituisce una prestazione di servizi l'effettuazione di qualsiasi operazione con cui viene erogato un servizio.
2) Si considerano come prestazioni di servizi anche:
(...)
4. la prestazione di un servizio da parte del detentore o utilizzatore a fini di ristrutturazione e/o miglioramento di un bene locato o dato in uso.
3) Sono assimilate a prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso:
1. la prestazione di servizi effettuata per l'uso privato della persona fisica soggetto passivo, del proprietario, del personale o di terzi, se per la prestazione viene utilizzato un bene per la cui produzione, importazione o acquisizione è stata operata la detrazione totale o parziale dell'imposta a monte;

2. la prestazione, senza corrispettivo, di un servizio per l'uso privato della persona fisica soggetto passivo, del proprietario, del personale o di terzi.

4) Il paragrafo 3 non si applica in caso di:

(...)

2. prestazione di servizi effettuata a titolo gratuito, da un detentore o utilizzatore, ai fini della riparazione di un elemento del bene locato o messo a disposizione, nel caso in cui l'elemento del bene sia stato locato o messo a disposizione del detentore/utilizzatore e sia stato effettivamente utilizzato continuativamente, per una durata non inferiore a tre anni;

3. prestazione di servizi effettuata a titolo gratuito da un concessionario ai fini della miglioria dell'elemento del bene messo a disposizione, qualora sia una condizione e/o un obbligo previsto dal contratto di concessione;

(...)».

13 Ai sensi dell'articolo 25 dello ZDDS:

«1) Costituiscono fatti generatori dell'IVA ai sensi della presente legge: la cessione di beni o la prestazione di servizi effettuata da un soggetto passivo ai sensi della presente legge (...)

2) Il fatto generatore dell'imposta si verifica alla data in cui viene trasferita la proprietà sul bene o viene effettuata la prestazione del servizio.

3) Fatte salve le ipotesi di cui al paragrafo 2, il fatto generatore dell'imposta si verifica:

(...)

6. alla data della restituzione effettiva dell'elemento del bene in seguito a riparazione e/o miglioria al momento della cessazione del contratto o dell'interruzione dell'utilizzo dell'elemento del bene in caso di esecuzione di servizi a titolo gratuito da parte di un detentore o utilizzatore ai fini di riparazione e/o miglioria di una parte del bene locato o messo a disposizione, qualora le condizioni previste dall'articolo 9, paragrafo 4, punti 2 e 3 non siano soddisfatte.

(...)

6) Alla data in cui si verifica il fatto generatore ai sensi dei paragrafi 2, 3 e 4:

1. l'imposta ai sensi della presente legge diviene esigibile per le operazioni imponibili, e sorge l'obbligo, per il soggetto passivo registrato, di liquidare l'imposta.

(...)».

14 L'articolo 26 dello ZDDS così dispone:

«(...)

2) La base imponibile viene determinata sulla base di ogni elemento che compone il corrispettivo che il fornitore o prestatore ha ricevuto dall'acquirente o dal destinatario o da un terzo nell'ambito dell'operazione o del corrispettivo dovuto al fornitore o al prestatore, il cui importo è espresso, al netto dell'IVA, in leva e stotinki. Non si considerano come corrispettivo il pagamento d'interessi e di penali aventi carattere d'indennizzo.

(...)

7) Qualora il corrispettivo sia previsto, in tutto o in parte, in beni o servizi (il pagamento viene effettuato in tutto o in parte in beni o servizi), la base imponibile dell'operazione è costituita dal valore normale del bene o del servizio fornito, calcolato alla data in cui l'IVA è divenuta esigibile».

15 L'articolo 27, paragrafo 3, dello ZDDS così prevede:

«(...)

3) La base imponibile delle seguenti prestazioni è costituita dal prezzo di mercato:

1. cessione tra soggetti collegati;

(...)

3. cessione a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, punto 4».

16 Ai sensi dell'articolo 130 dello ZDDS:

«1) Qualsiasi cessione o prestazione il cui corrispettivo è stato determinato (in tutto o in parte) in beni o in servizi è considerata costituita da due cessioni o prestazioni reciproche, e ogni fornitore o prestatore viene considerato venditore di quanto fornisce e acquirente di quanto riceve.

2) Il fatto generatore dell'IVA per le cessioni di cui al paragrafo 1 si verifica ai sensi delle norme generali della legge.

3) Si presume che la cessione di cui al paragrafo 1, il cui fatto generatore si verifica a una data precedente, costituisca un pagamento anticipato (totale o parziale) della seconda cessione».

17 Il paragrafo 1, punto 8, delle disposizioni complementari dello ZDDS prevede che una prestazione è effettuata «a titolo gratuito» qualora la stessa non abbia alcuna controprestazione o qualora il suo valore superi di gran lunga quello della controprestazione.

18 La legge sull'imposta sulle società e sul reddito (Zakon za korporativnoto i podohodno oblagane) all'articolo 51 così dispone:

«1) Le immobilizzazioni immateriali imponibili sono:

1. le risorse non finanziarie acquisite, che:

a) sono prive di sostanza fisica;

b) sono utilizzate per un periodo superiore a 12 mesi;

c) hanno una durata di vita limitata;

d) hanno un valore uguale o superiore al minore dei valori seguenti:

aa) il valore minimo delle immobilizzazioni immateriali fissato dalla politica contabile del soggetto passivo;

bb) BGN 700;

(...)

3. gli importi dichiarati a titolo di operazioni economiche, comportanti un aumento del vantaggio economico dei beni locati o forniti a un utilizzatore; detti importi non costituiscono immobilizzazioni immateriali ai fini dell'imposta.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 19 La Serebryannay vek è una società unipersonale a responsabilità limitata di diritto bulgaro appartenente al sig. Bodzuliak, che ne è altresì amministratore. Secondo il registro delle imprese, essa ha in particolare ad oggetto la locazione immobiliare, il turismo e l'attività alberghiera.
- 20 Nel mese di giugno del 2009 il sig. Bodzuliak ha acquistato a titolo personale un appartamento situato in un residence a Varna. Egli ha altresì acquistato un secondo appartamento nella stessa città. Tali appartamenti sono dichiarati come detenuti in comproprietà dal sig. Bodzuliak e dalla moglie (in prosieguo: i «proprietari»).
- 21 L'8 aprile 2009 il sig. Bodzuliak ha concluso a suo nome due contratti di contenuto identico con la Serebryannay vek, in forza dei quali egli le ha concesso un «diritto reale di usufrutto» sul suo patrimonio immobiliare in stato di rustico, in particolare i due appartamenti di cui trattasi, per una durata quinquennale con possibilità di proroga. Era stato previsto che la Serebryannay vek avrebbe concesso detti appartamenti in locazione a terzi.
- 22 Secondo tali contratti, la Serebryannay vek non è tenuta versare un canone di locazione ai proprietari durante la durata degli stessi. Essa si è però impegnata a eseguire a proprio nome, a proprie spese e a propria discrezione alcuni lavori di ristrutturazione e di montaggio al fine di ultimare e rendere agibili gli appartamenti per il loro sfruttamento economico, in particolare acquisto e fornitura di pavimenti, arredamento, decorazione, sanitari. È stato previsto che, al termine di tali contratti, i proprietari recupereranno gli appartamenti di cui trattasi con le modifiche che vi saranno state apportate.
- 23 L'Ufficio delle Entrate ha svolto un controllo il 21 ottobre 2010 e ha emesso un avviso di accertamento in rettifica per il mese di luglio 2010. Esso ha considerato che la Serebryannay vek aveva effettuato una prestazione di servizi a titolo gratuito a favore dei proprietari e che la base imponibile di tale prestazione corrispondeva al valore delle spese sostenute da tale società ai fini di detta prestazione.
- 24 La Serebryannay vek ha proposto un ricorso amministrativo contro detto avviso dinanzi al Direktor. Con decisione del 10 giugno 2011, quest'ultimo ha annullato detto avviso e ha rinviato il fascicolo all'Ufficio delle Entrate ai fini di una nuova verifica. Esso ha considerato, in sostanza, che era avvenuto uno scambio di prestazioni, poiché la Serebryannay vek aveva ricevuto in locazione gli appartamenti di cui trattasi a titolo di compenso per i servizi di ristrutturazione ed arredamento degli stessi. Alla luce di tale interpretazione, fondandosi sull'articolo 26, paragrafo 7, dello ZDDS, il Direktor ha ritenuto che la base imponibile dei servizi di ristrutturazione e di arredamento di detti appartamenti fosse costituita dal prezzo di mercato di tali servizi, e che dovesse essere determinata nel corso di una nuova verifica.
- 25 L'Ufficio delle Entrate ha quindi effettuato un secondo controllo e ha accertato che vi era stato uno scambio di prestazioni, ossia servizi di ristrutturazione e di arredamento da parte della Serebryannay vek e un servizio di locazione da parte dei proprietari, ai sensi dell'articolo 130 dello ZDDS, in quanto il sig. Bodzuliak è comproprietario degli appartamenti in questione con la moglie, che egli è il titolare unico del capitale della Serebryannay vek e che non era stato pattuito alcun canone di locazione.

- 26 L'Ufficio delle Entrate ha ritenuto che la data dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività alberghiera nel residence nel quale si trova il primo appartamento menzionato al punto 20 della presente sentenza, ossia il 29 giugno 2010, fosse la data di esecuzione dei servizi di ristrutturazione e di arredamento. Per quanto riguarda il secondo appartamento menzionato allo stesso punto, si è considerata come data di prestazione di detti servizi la data del certificato di collaudo finale, ossia il 30 giugno 2010.
- 27 Alla luce di tali date, L'Ufficio delle Entrate ha considerato che la Serebryannay vek avrebbe dovuto emettere, al più tardi il 5 luglio 2010, una fattura avente ad oggetto le prestazioni di ristrutturazione e di arredamento da essa effettuate.
- 28 Poiché le operazioni sono state effettuate tra persone collegate, si è ritenuto che la base imponibile dei servizi forniti dalla Serebryannay vek dovesse essere costituita dal prezzo di mercato di detti prodotti e servizi. In occasione di una perizia, il valore complessivo dei due appartamenti di cui trattasi è stato fissato in 558 000 leva bulgari (BGN). Su tale base, il 14 dicembre 2011 l'Ufficio delle Entrate ha emesso un nuovo avviso di accertamento in rettifica con cui constatava in capo alla Serebryannay vek, per il mese di luglio 2010, un debito d'IVA per un importo pari a BGN 111 600, aumentato degli interessi di mora pari a BGN 6 341,55.
- 29 La Serebryannay vek ha proposto un ricorso amministrativo contro tale avviso dinanzi al Direktor, che lo ha respinto con decisione del 12 marzo 2012. Contro tale decisione essa ha proposto ricorso giurisdizionale dinanzi al giudice del rinvio. A sostegno di tale ricorso, detta società afferma che non vi è stato scambio di prestazioni, ma che essa ha fornito una prestazione di servizi a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 2, punto 4, dello ZDDS. Essa ritiene che il fatto generatore dell'IVA su tale prestazione si verificherà alla data del recupero effettivo dell'elemento del bene in seguito alla miglioria, al momento della cessazione del contratto o dell'interruzione dell'utilizzo del bene, ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 3, punto 6, dello ZDDS.
- 30 In via subordinata, la Serebryannay vek sostiene che l'IVA avrebbe dovuto essere prelevata a titolo del mese di giugno 2010, ossia per il periodo durante il quale si ritiene siano stati prestati i servizi di cui trattasi, e non a titolo del mese di luglio 2010. Tale società reputa altresì che la base imponibile avrebbe dovuto essere il valore del servizio ricevuto, e non quello dei servizi prestati.
- 31 Peraltro, secondo la Serebryannay vek, la legislazione bulgara è incompatibile con gli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), e 26 della direttiva IVA, in quanto soltanto le operazioni a titolo oneroso possono essere assoggettate all'imposta.
- 32 Il giudice del rinvio ritiene che, per decidere la controversia di cui è investito, egli debba stabilire se vi sia stato uno scambio di prestazioni di servizi e, in caso affermativo, quali siano le norme applicabili ai fini della determinazione della base imponibile delle due prestazioni. Per contro, se non si tratta di uno scambio, il giudice del rinvio si chiede se i servizi forniti dalla Serebryannay vek costituiscano una prestazione soggetta a imposta e, in tal caso, in quale momento si verifichi il fatto generatore dell'IVA per detti servizi e come determinarne la base imponibile.
- 33 Il giudice del rinvio ritiene che l'Ufficio delle Entrate abbia qualificato erroneamente come locazione la messa a disposizione degli appartamenti di cui trattasi da parte dei proprietari alla Serebryannay vek. Una locazione sarebbe un'operazione a titolo oneroso, ipotesi che, secondo tale giudice, non ricorre nel procedimento principale, poiché i contratti in discorso prevedono espressamente che non sia dovuto alcun canone di locazione. Si tratterebbe pertanto di un'operazione a titolo gratuito consistente in un comodato. Considerare i servizi forniti dalla Serebryannay vek come equivalenti al versamento di un canone di locazione sarebbe, secondo tale giudice, contrario alla volontà delle parti.
- 34 Considerato che la Serebryannay vek ha acquistato un'immobilizzazione immateriale come corrispettivo per le spese da essa sostenute per la miglioria degli appartamenti di cui trattasi, il giudice del rinvio si chiede se l'acquisizione di tale bene possa essere considerata come il pagamento dei servizi

di miglioria. In caso di risposta affermativa, a suo parere, si tratterebbe di un'operazione a titolo oneroso, per la quale la determinazione della data del fatto generatore e della base imponibili ai fini IVA non solleverebbe difficoltà. In caso di risposta negativa, si tratterebbe di una prestazione di servizi a titolo gratuito che, nelle circostanze della specie, non potrebbe essere assimilata a una prestazione a titolo oneroso, poiché tale prestazione sarebbe stata effettuata ai fini dell'attività economica della Serebryannay vek. Il giudice del rinvio nutre tuttavia dubbi per quanto concerne la compatibilità con gli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), 26, 62 e 63 della direttiva IVA delle disposizioni nazionali riguardanti, in particolare, l'imponibilità, la base imponibile e il momento in cui si verifica il fatto generatore per tali prestazioni effettuate a titolo gratuito.

35 Alla luce di tali circostanze, l'Administrativen sad Varna ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che l'acquisto di un'immobilizzazione immateriale, dietro assunzione delle spese per le migliorie di un bene locato o dato in uso, costituisca il pagamento di una prestazione di servizi per apportare migliorie, anche qualora il contratto non obblighi il proprietario del bene patrimoniale a versare alcun corrispettivo.
- 2) Se gli articoli 2, paragrafo 1, lettera c), e 26 della direttiva [IVA] ostino a una disposizione nazionale in base alla quale la prestazione di servizi a titolo gratuito avente ad oggetto le migliorie di un bene patrimoniale locato o dato in uso costituisca sempre un'operazione imponibile. Se, per rispondere a tale questione in circostanze come quelle del procedimento principale, sia rilevante:
 - che il fornitore della prestazione di servizi a titolo gratuito abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai beni e servizi utilizzati per l'esecuzione delle migliorie, diritto che non gli è stato ancora negato mediante un avviso definitivo di accertamento;
 - che, al momento della verifica fiscale, la società non abbia ancora iniziato ad effettuare operazioni imponibili utilizzando tali immobili, non essendo tuttavia ancora scaduto il periodo di validità dei contratti.
- 3) Se gli articoli 62 e 63 della direttiva [IVA] ostino a una disposizione nazionale in forza della quale il fatto generatore dell'imposta sull'operazione non si verifica nel momento dell'esecuzione della prestazione di servizi (nel caso di specie, l'effettuazione delle migliorie), bensì nel momento dell'effettiva restituzione del bene patrimoniale in migliori condizioni, restituzione che avvenga al termine del contratto o alla cessazione dell'uso.
- 4) In caso di risposta negativa alla prima e alla seconda questione, quale sia la disposizione del Titolo VII della direttiva [IVA] da applicare per la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, quando l'operazione a titolo gratuito non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 26 della direttiva».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

36 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi di ristrutturazione e di arredamento di un appartamento debba essere considerata come effettuata a

titolo oneroso allorché, in forza di un contratto concluso con il proprietario di tale appartamento, il prestatore di detti servizi, da un lato, s'impegna a effettuare tale prestazione di servizi a proprie spese e, dall'altro, ottiene il diritto di disporre di detto appartamento per utilizzarlo per la propria attività economica per la durata del contratto di cui trattasi, senza essere tenuto a pagare un canone di locazione, mentre il proprietario recupera l'appartamento ristrutturato alla scadenza di detto contratto.

- 37 A tale proposito occorre ricordare, in primo luogo, che la possibilità di qualificare un'operazione come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo (v. sentenze del 20 gennaio 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Racc. pag. I-743, punto 22, e del 9 giugno 2011, *Campsia Estaciones de Servicio*, C-285/10, Racc. pag. I-5059, punto 25). Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (v., in particolare, sentenze del 3 settembre 2009, *RCI Europe*, C-37/08, Racc. pag. I-7533, punto 24, e del 3 maggio 2012, *Lebara*, C-520/10, punto 27).
- 38 In secondo luogo, il corrispettivo di una cessione di beni può consistere in una prestazione di servizi e costituirne la base imponibile ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, a condizione tuttavia che esista un nesso diretto tra la cessione di beni e la prestazione di servizi, e che il valore di quest'ultimo possa essere espresso in denaro (sentenza del 3 luglio 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, Racc. pag. I-5163, punto 17 e giurisprudenza ivi citata). Lo stesso vale quando una prestazione di servizi è scambiata con un'altra prestazione di servizi, purché tali medesime condizioni siano soddisfatte.
- 39 In terzo luogo, i contratti di permuta, nei quali il corrispettivo è per definizione in natura, e le operazioni per le quali il corrispettivo è in denaro sono, dal punto di vista economico e commerciale, due situazioni identiche (v., in tal senso, sentenze del 3 luglio 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Racc. pag. I-3801, punti da 23 a 25, e del 19 dicembre 2012, *Orfey*, C-549/11, punto 35).
- 40 Ne consegue che, quando, in forza di un contratto concluso con il proprietario di un appartamento, il prestatore di servizi di riparazione e di arredamento di tale appartamento, da un lato, s'impegna a effettuare tale prestazione di servizi a proprie spese e, dall'altro, ottiene il diritto di disporre di detto appartamento al fine di utilizzarlo per la propria attività economica per la durata del contratto, senza essere tenuto a pagare un canone di locazione, mentre il proprietario recupera l'appartamento ristrutturato al termine di detto contratto, tale prestazione di servizi di ristrutturazione e di arredamento rientra nella categoria delle prestazioni di servizi a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA. Infatti, esiste in tal caso un nesso diretto tra detta prestazione e il corrispettivo effettivamente percepito in cambio dal prestatore di quest'ultima, ossia il diritto di disporre dell'appartamento di cui trattasi ai fini della propria attività economica per la durata del medesimo contratto.
- 41 Il fatto che la prestazione di servizi di cui trattasi andrà a vantaggio del proprietario dell'appartamento in questione soltanto dopo la scadenza del contratto non modifica nulla al riguardo, poiché, dal momento della conclusione dello stesso, le parti di tale contratto sinallagmatico s'impegnano l'una nei confronti dell'altra a effettuare prestazioni reciproche (v., per analogia, sentenze del 21 marzo 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, Racc. pag. I-3293, punto 40, e *RCI Europe*, cit., punti 31 e 33).
- 42 In considerazione di quanto precede, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi di ristrutturazione e di arredamento di un appartamento dev'essere considerata come effettuata a titolo oneroso allorché, in forza di un contratto concluso con il proprietario di tale appartamento, il prestatore di detti servizi, da un lato, s'impegna a effettuare tale prestazione di servizi

a proprie spese e, dall'altro, ottiene il diritto di disporre di detto appartamento al fine di utilizzarlo per la propria attività economica per la durata di tale contratto, senza essere tenuto a pagare un canone di locazione, mentre il proprietario recupera l'appartamento ristrutturato alla fine di detto contratto.

Sulle questioni dalla seconda alla quarta

- 43 Dal testo delle questioni dalla seconda alla quarta emerge che esse sono sollevate solo nell'ipotesi in cui dalla risposta fornita alla prima questione risultasse che una prestazione di servizi come quella descritta in tale prima questione non rientra nella categoria delle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA.
- 44 In considerazione di quanto precede, non occorre rispondere alle questioni dalla seconda alla quarta.

Sulle spese

- 45 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, 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 (Ottava Sezione) dichiara:

L'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che una prestazione di servizi di ristrutturazione e di arredamento di un appartamento dev'essere considerata come effettuata a titolo oneroso allorché, in forza di un contratto concluso con il proprietario di tale appartamento, il prestatore di detti servizi, da un lato, s'impegna a effettuare tale prestazione di servizi a proprie spese e, dall'altro, ottiene il diritto di disporre di detto appartamento al fine di utilizzarlo per la propria attività economica per la durata di tale contratto, senza essere tenuto a pagare un canone di locazione, mentre il proprietario recupera l'appartamento ristrutturato alla fine di detto contratto.

Firme