

Causa C-37/08

RCI Europe

contro

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal VAT and Duties Tribunal, London)

«Sesta direttiva IVA — Criterio di collegamento fiscale — Prestazioni di servizi relative ad un bene immobile — Prestazioni consistenti nell'agevolare lo scambio tra titolari di diritti di utilizzazione di un bene immobile destinato a villeggiatura»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Prestazioni di servizi — Determinazione del luogo di riferimento fiscale — Prestazioni di servizi relative ad un bene immobile

[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 9, n. 2, lett. a)]

L'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, dev'essere interpretato nel senso che il luogo di prestazione dei servizi resi da un'associazione, la cui attività consista nell'organizzare lo scambio tra i propri associati dei loro diritti di godimento a tempo ripartito su alloggi per vacanze e che riceva da essi come corrispettivo quote d'iscrizione, quote associative annuali nonché commissioni di scambio, è il luogo in cui è situato l'immobile sul quale l'associato interessato possiede il diritto di godimento a tempo ripartito.

Infatti, è difficile stabilire la relazione tra l'associazione che organizza lo scambio e i suoi associati senza tener conto dello scopo di tale relazione. Inoltre, i diritti di godimento a tempo ripartito costituiscono diritti su beni immobili, la cui cessione in cambio del godimento di diritti analoghi costituisce una transazione relativa a beni immobili. Il proprietario che intende scambiare il proprio diritto di godimento a tempo ripartito con quello di un altro proprietario non viene in contatto diretto con quest'ultimo, bensì con l'associazione incaricata di organizzare lo scambio. Ciò che distingue tale sistema da una semplice locazione in una qualsiasi agenzia di viaggi è il fatto che, nell'ambito di un sistema siffatto, la persona interessata non paga per una prestazione di servizi di vacanza, bensì per il servizio reso dalla suddetta associazione per agevolare lo scambio del suo diritto su un immobile determinato. Ne consegue che l'immobile cui si riferisce la prestazione di servizi dell'associazione è quello sul quale il proprietario che intende procedere allo scambio vanta il proprio diritto. Inoltre, la logica di fondo delle disposizioni riguardanti il luogo della prestazione di servizi contenute all'art. 9 della sesta direttiva impone che i beni e i servizi siano tassati, per quanto possibile, nel luogo della loro fruizione. Orbene, nel contesto dell'organizzazione dello scambio di diritti di godimento a tempo ripartito su alloggi per vacanze, la fruizione delle prestazioni di servizi non avviene nel luogo in cui ha sede l'organizzazione che gestisce lo scambio, bensì nel luogo in cui è situato il bene immobile su cui sussiste il menzionato diritto di godimento costituente l'oggetto del servizio di scambio. Per quanto riguarda le quote d'iscrizione, le quote associative annuali e le commissioni di scambio, detto immobile è quello su cui l'associato interessato possiede diritti di godimento a tempo ripartito, che egli mette a disposizione

nel sistema di scambio.

(v. punti 37-39, 41, 43 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

3 settembre 2009 (*)

«Sesta direttiva IVA – Criterio di collegamento fiscale – Prestazioni di servizi relative ad un bene immobile – Prestazioni consistenti nell'agevolare lo scambio tra titolari di diritti di utilizzazione di un bene immobile destinato a villeggiatura»

Nel procedimento C-37/08,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal VAT and Duties Tribunal, London (Regno Unito), con decisione 9 gennaio 2008, pervenuta in cancelleria il 31 gennaio 2008, nella causa

RCI Europe

contro

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (relatore) e E. Levits, giudici,

avvocato generale: sig.ra V. Trstenjak

cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 19 febbraio 2009,

considerate le osservazioni presentate:

- per la RCI Europe, dal sig. H. Foster, solicitor, nonché dalla sig.ra M. Hall e dal sig. M. Angiolini, barristers;
- per il governo del Regno Unito, dalla sig.ra Z. Bryanston-Cross, in qualità di agente, assistita dal sig. R. Hill, barrister;
- per il governo greco, dai sigg. S. Spyropoulos e I. Bakopoulos, nonché dalle sig.re S. Alexandriou e V. Karra, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, dalla sig.ra B. Plaza Cruz, in qualità di agente;

– per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal e dalla sig.ra M. Afonso, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 2 aprile 2009,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, 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»), ripreso nell'art. 45 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), entrata in vigore il 1° gennaio 2007.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la RCI Europe ed i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Commissari governativi per le imposte e i dazi; in prosieguo: i «Commissioners») avente ad oggetto un accertamento in rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Contesto normativo

3 L'art. 9, nn. 1 e 2, lett. a), della sesta direttiva prevede quanto segue:

«1. Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

2. Tuttavia:

a) il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile, incluse le prestazioni di agente immobiliare e di perito, nonché le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori immobiliari come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è quello dove il bene è situato;

(...)).

4 L'art. 26, nn. 1 e 2, della sesta direttiva è formulato come segue:

«1. Gli Stati membri applicano l'[IVA] alle operazioni delle agenzie di viaggi conformemente al presente articolo, nella misura in cui tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore o utilizzino, per l'esecuzione del viaggio, cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi. Il presente articolo non è applicabile alle agenzie di viaggi che agiscono unicamente quali intermediari e alle quali è applicabile l'articolo 11, parte A, paragrafo 3, lettera c). Ai sensi del presente articolo sono considerati come agenzie di viaggi anche gli organizzatori di giri turistici.

2. Le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggi per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizi unica fornita dall'agenzia di viaggi al viaggiatore. Essa è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggi ha la sede della sua

attività economica o uno stabilimento permanente a partire dal quale essa ha fornito la prestazione di servizi. Per questa prestazione di servizi è considerata come base imponibile e come prezzo al netto dell'imposta, ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3, lettera b), il margine dell'agenzia di viaggi, cioè la differenza tra l'importo totale a carico del viaggiatore, al netto dell'[IVA], ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le cessioni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui da tali operazioni il viaggiatore tragga direttamente vantaggio».

Causa principale e questioni pregiudiziali

L'attività della RCI Europe

5 La RCI Europe è stata fondata il 29 novembre 1973 nel Regno Unito. L'attività da essa esercitata consiste nel consentire ed organizzare lo scambio, tra i propri associati, dei loro diritti di godimento a tempo ripartito relativi ad alloggi per vacanze situati al di fuori di tale Stato membro.

6 La RCI Europe gestisce un programma di scambio di diritti di godimento a tempo ripartito, su base settimanale, denominato «RCI Weeks», il quale presenta le particolari caratteristiche illustrate qui di seguito.

7 I promotori di residence per vacanze sono invitati ad aderire al programma come «affiliati». I privati titolari di diritti di godimento a tempo ripartito in un residence per vacanze possono chiedere di diventare membri associati del programma RCI Weeks.

8 L'adesione al detto programma RCI Weeks consente all'associato di conferire i propri diritti d'uso per vacanze, che egli possiede su beni immobili in multiproprietà, in un fondo di alloggi in multiproprietà (in prosieguo: il «Weeks Pool») e di ottenere la disponibilità dei diritti d'uso conferiti da altri associati. In tale contesto, gli associati sono in contatto solo con la RCI Europe. Il conferimento di diritti d'uso per vacanze nel Weeks Pool non implica alcun trasferimento alla RCI Europe di diritti sull'immobile ai quali si correlano i diritti d'uso suddetti. Al contrario, il titolare originario del diritto di godimento a tempo ripartito lo conserva per tutto il periodo di adesione al programma.

9 Gli associati al programma RCI Weeks versano una quota di iscrizione, la quale copre un periodo da uno a cinque anni, nonché quote associative annuali. A ciò si aggiunge una commissione di scambio da versare al momento della presentazione della richiesta di scambio. Sotto il profilo della registrazione contabile, la RCI Europe considera questa commissione di scambio un anticipo rimborsabile. Se non riesce a trovare nel Weeks Pool un'offerta di scambio accettabile per l'associato, essa accredita a quest'ultimo l'importo corrispondente detraibile in occasione di scambi futuri, oppure, se l'associato lo richiede, lo rimborsa.

10 La RCI Europe può integrare il Weeks Pool acquistando alloggi da terzi o ottenendo da un promotore la disponibilità di settimane extra. Pagando una commissione di scambio, l'associato può anche chiedere uno scambio con un alloggio risultante da tali offerte supplementari.

Il procedimento dinanzi alle autorità tributarie nazionali

11 La RCI Europe ha la propria sede nel Regno Unito. Una parte considerevole dei suoi associati è costituita da cittadini di tale Stato membro. Gli immobili interessati dal programma di scambio RCI Weeks si trovano invece prevalentemente in Spagna. Le autorità tributarie britanniche e spagnole hanno preteso entrambe il versamento dell'IVA per le operazioni effettuate dalla RCI Europe, il che comporta in definitiva una doppia imposizione in due diversi Stati membri.

12 Dall'ordinanza di rinvio emerge che fino al 31 dicembre 2003 la RCI Europe ha pagato l'IVA

nel Regno Unito su tutte le quote di iscrizione versate dai nuovi associati nonché su tutte le quote associative annuali versate dagli associati già iscritti. Inoltre, fino al 31 dicembre 2005, essa ha pagato l'IVA nel Regno Unito su tutte le commissioni di scambio corrisposte dagli associati che avevano acquisito un diritto di godimento a tempo ripartito relativo ad un immobile situato nell'Unione europea. Essa non pagava l'IVA nel Regno Unito sulle commissioni di scambio pagate dagli associati che avevano acquisito un diritto di godimento a tempo ripartito relativo ad un immobile situato al di fuori dell'Unione.

13 Le autorità tributarie spagnole ritengono che i servizi resi dalla RCI Europe siano direttamente correlati ad un bene immobile e siano, di conseguenza, soggetti ad IVA nello Stato in cui si trova tale bene in regime di multiproprietà. Gli avvisi di accertamento emessi dalle autorità tributarie spagnole nei confronti della RCI Europe, nonché le decisioni di rigetto dei ricorsi proposti da quest'ultima dinanzi alle corti tributarie, sono attualmente oggetto di un ricorso per cassazione dinanzi al Tribunal Supremo (Spagna).

14 A decorrere dal 1° gennaio 2004, la RCI Europe ha cessato di pagare l'IVA nel Regno Unito sulle quote di iscrizione e sulle quote associative annuali degli associati titolari di diritti di godimento a tempo ripartito su immobili situati in Spagna. Essa ha altresì cessato di corrispondere l'IVA nel Regno Unito sulle commissioni di scambio versate dagli associati che scambiavano i loro diritti di godimento a tempo ripartito con analoghi diritti relativi ad immobili situati in Spagna.

15 Il 23 marzo 2005 i Commissioners hanno deciso di emettere un avviso di accertamento per recuperare l'IVA che, secondo loro, la RCI Europe avrebbe dovuto dichiarare per l'anno 2004 sulle quote di iscrizione e sulle quote associative annuali versate dagli associati titolari di diritti d'uso per vacanze relativi ad immobili situati in Spagna, nonché sulle commissioni di scambio percepite per diritti di godimento a tempo ripartito relativi a siffatti beni. L'avviso di accertamento è stato emesso il 5 aprile 2005 per un importo pari a GBP 1 339 709.

16 Il 5 maggio 2005, la RCI Europe ha impugnato tale avviso di accertamento dinanzi al giudice del rinvio.

17 Tale giudice menziona, nella sua decisione di rinvio, la persistente incertezza giuridica circa la determinazione del luogo della prestazione di servizi nonché il rischio che l'attività economica della RCI Europe ne venga pregiudicata.

18 Ciò premesso, il VAT and Duties Tribunal, Londra, ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Quali siano, nell'ambito delle prestazioni di servizi che la [RCI Europe] fornisce a fronte:

- delle quote d'iscrizione,
- delle quote associative e
- delle commissioni di scambio

pagate dagli associati al suo programma RCI Weeks, gli elementi da prendere in considerazione per determinare se le prestazioni di servizi siano “relative a un bene immobile” ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva (...);

2) Nel caso in cui alcune o tutte le prestazioni di servizi rese dalla [RCI Europe] siano “relative a un bene immobile” ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva (...), se i beni immobili cui tali prestazioni di servizi si riferiscono siano quelli offerti in disponibilità nella borsa di scambio, ovvero quelli cui si riferiscono i diritti di godimento richiesti in cambio di quelli conferiti, oppure

entrambe le categorie di immobili;

3) Qualora alcune prestazioni di servizi siano “relative a” entrambe le categorie di beni immobili, come debbano essere classificate tali prestazioni secondo la sesta direttiva (...);

4) Alla luce delle divergenti soluzioni adottate da diversi Stati membri, come la sesta direttiva (...) qualifichi i profitti derivanti da “commissioni di scambio” percepite da un soggetto passivo per la prestazione dei seguenti servizi:

- agevolazione dello scambio di diritti d'uso per vacanze, di cui sono titolari gli associati ad un sistema di scambio gestito dal soggetto passivo, contro analoghi diritti posseduti da altri associati al medesimo sistema; e/o

- messa a disposizione, da parte del soggetto passivo, di diritti d'uso di alloggi da esso acquisiti presso soggetti passivi terzi per integrare la borsa di scambio di alloggi a beneficio degli associati al detto sistema».

Sulle questioni pregiudiziali

19 Con le sue questioni, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, quale sia, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, il luogo delle prestazioni di servizi rese da un'associazione la cui attività consista nell'organizzare lo scambio tra i propri associati dei loro diritti di godimento a tempo ripartito relativi ad alloggi per vacanze, e per le quali essa riceva da costoro come corrispettivo quote d'iscrizione, quote associative annuali nonché commissioni di scambio.

20 Si deve ricordare che l'art. 9 della sesta direttiva contiene regole che determinano il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi. Mentre il n. 1 di tale articolo pone a questo riguardo una regola di carattere generale, il n. 2 del medesimo articolo fornisce una serie di criteri di collegamento specifici. Lo scopo di tali disposizioni è quello di evitare, da un lato, conflitti di competenza idonei a portare a doppie imposizioni e, dall'altro, il mancato assoggettamento ad imposta di cespiti (sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 14; 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda, Racc. pag. I-4595, punto 20, e 6 novembre 2008, causa C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Racc. pag. I-8255, punto 24).

21 Il giudice del rinvio chiede, segnatamente, alla Corte quali siano gli elementi che devono essere presi in considerazione per stabilire se le prestazioni di servizi rese a fronte di ciascuno dei pagamenti effettuati nel quadro globale del sistema RCI Weeks siano o no in «relazione» con taluni beni immobili.

22 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 56 delle sue conclusioni, emerge da un'interpretazione ragionevole delle questioni pregiudiziali che esse mirano a chiarire in che misura i diversi tipi di quote e commissioni dovute dagli associati al programma di scambio RCI Weeks corrispondono a specifiche prestazioni di servizi della RCI Europe.

23 Occorre dunque esaminare separatamente le diverse transazioni concluse dalle parti nell'ambito del sistema RCI Weeks alla luce del rapporto giuridico sinallagmatico cui fa riferimento l'avvocato generale al paragrafo 57 delle sue conclusioni.

24 A tale proposito, la Corte ha già statuito che una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'art. 2, punto 1, della sesta direttiva, ed è dunque imponibile, soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (v., in particolare, sentenze 3 marzo 1994,

causa C-16/93, Tolsma, Racc. pag. I-743, punto 14; 14 luglio 1998, causa C-172/96, First National Bank of Chicago, Racc. pag. I-4387, punti 26-29, e 21 marzo 2002, causa C-174/00, Kennemer Golf, Racc. pag. I-3293, punto 39).

25 Occorre pertanto esaminare ogni transazione effettuata nell'ambito del sistema RCI Weeks in modo da identificare, da un lato, le prestazioni di servizi fornite a fronte dei vari importi fatturati dalla RCI Europe e valutare, dall'altro, le caratteristiche di tali prestazioni di servizi alla luce dei criteri stabiliti all'art. 9 della sesta direttiva.

Sulle prestazioni di servizi fornite a fronte dei vari importi fatturati dalla RCI Europe

26 In primo luogo, relativamente alle quote d'iscrizione e alle quote associative annuali, la RCI Europe ritiene che i servizi forniti a fronte del versamento di tali importi non presentino una correlazione sufficiente con un bene immobile determinato e che essi non rientrino dunque nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, della sesta direttiva. Essa ritiene invece opportuno applicare la norma generale di cui all'art. 9, n. 1, di tale direttiva, con la conseguenza, a suo avviso, che il luogo delle prestazioni di servizi relative all'iscrizione e all'adesione dei nuovi associati nonché alle loro quote associative annuali è quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica.

27 Al pari della RCI Europe, il governo del Regno Unito ritiene che non vi sia un nesso sufficientemente diretto tra le prestazioni di servizi fornite a fronte delle commissioni e delle quote di cui trattasi nella causa principale e un qualsivoglia bene immobile. Tale posizione si fonda, in particolare, sulla circostanza che la RCI Europe fornisce un accesso ad una sorta di mercato, nell'ambito del quale gli associati possono scambiare i loro diritti di godimento a tempo ripartito.

28 Orbene, se è vero, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 65 delle sue conclusioni, che da un esame approfondito del modello commerciale della RCI Europe, come illustrato dettagliatamente dalla stessa, si evince che un associato riceve in un primo momento, in cambio del versamento delle quote d'iscrizione, solo l'accesso al programma di scambio RCI Weeks, è altresì vero che l'adesione a tale programma non avrebbe alcuna utilità per il titolare di un diritto di godimento a tempo ripartito qualora egli non intendesse scambiare il proprio diritto con quello di altri associati.

29 Peraltro, è proprio in tale contesto che si deve prendere in considerazione il carattere sinallagmatico del contratto concluso tra la RCI Europe e ciascuno dei suoi associati. Infatti, anche se si prendono in considerazione le diverse fasi del sistema RCI Weeks, resta fermo il fatto che se non vi fosse la volontà di effettuare uno scambio dei diritti di godimento a tempo ripartito mediante il mercato creato dalla RCI Europe, le quote d'iscrizione e le quote associative annuali sarebbero prive di utilità.

30 A tale proposito emerge dalla giurisprudenza della Corte che la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato, e che una prestazione di servizi è imponibile solo quando esista un nesso diretto fra il servizio prestato e il controvalore ricevuto (sentenze 8 marzo 1988, causa 102/86, Apple and Pear Development Council, Racc. pag. 1443, punti 11 e 12, nonché Tolsma, cit., punto 13).

31 Nella causa principale il servizio reso dalla RCI Europe non si concretizza, di certo, immediatamente. Tuttavia, quest'ultima si impegna a fornire il servizio successivamente, su richiesta dei suoi associati.

32 Infatti, mentre il titolare di un diritto di godimento a tempo ripartito ha sempre la possibilità, se vuole, di prendere in locazione un'altra proprietà corrispondendo un altro canone per il bene

che desidera utilizzare, il titolare di un siffatto diritto iscritto al programma RCI Weeks, il quale versa regolarmente le quote associative annuali, ha invece la possibilità, con l'aiuto della RCI Europe, di scambiare il proprio diritto con quello di un altro proprietario, pagando unicamente una commissione di scambio. Invece di prendere in locazione il bene mediante un'agenzia terza, l'associato versa infatti le quote d'iscrizione e le quote associative annuali come corrispettivo di un servizio che la RCI Europe ha fornito o fornirà al fine di agevolare lo scambio dei diritti di godimento a tempo ripartito dell'associato medesimo.

33 In una fattispecie analoga la Corte ha avuto modo di precisare che la circostanza che il contributo annuale sia forfetario e non possa essere riferito ad ogni utilizzazione non incide per nulla sul fatto che prestazioni reciproche sono scambiate tra i soci e il prestatore di servizi (v., in tal senso, sentenza *Kennemer Golf*, cit., punto 40). I contributi annuali dei soci di un'associazione possono costituire il corrispettivo delle prestazioni di servizi fornite dalla stessa, anche quando i soci che non utilizzano i servizi dell'associazione o non li utilizzano regolarmente sono comunque tenuti a versare il loro contributo annuale (v., in tal senso, sentenza *Kennemer Golf*, cit., punto 42).

34 Ne consegue che, in tale prospettiva, le quote d'iscrizione e le quote associative annuali devono essere considerate come il corrispettivo della partecipazione ad un sistema concepito inizialmente per consentire ad ogni associato alla RCI Europe di scambiare il proprio diritto di godimento a tempo ripartito. Il servizio reso da quest'ultima consiste nell'agevolare lo scambio, e le quote d'iscrizione nonché le quote associative annuali rappresentano il corrispettivo pagato da un associato per tale servizio.

35 In secondo luogo, relativamente alle commissioni di scambio, si deve evidenziare che la prestazione di servizi per la quale un associato alla RCI Europe corrisponde le quote di adesione, consiste nello scambio stesso ovvero nella possibilità di partecipare ad uno scambio in futuro, il che costituisce lo scopo principale di ogni associato, mentre l'accesso alla borsa di scambio nonché le informazioni relative a quest'ultima sono unicamente elementi strumentali al conseguimento di tale scopo.

Sull'applicazione dei criteri di cui all'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva

36 A tale proposito si deve rammentare che la Corte ha stabilito le condizioni di applicazione di tale disposizione, nel senso che deve esistere un nesso «sufficientemente diretto» tra la prestazione di servizi e il bene immobile in questione, poiché sarebbe contrario all'economia di detta disposizione far rientrare nell'ambito di applicazione di tale norma speciale ogni prestazione di servizi che presenti un nesso anche minimo con un bene immobile, visto che i servizi che si riferiscono in una maniera o nell'altra a un bene immobile sono ben numerosi (sentenza 7 settembre 2006, causa C-166/05, *Heger*, Racc. pag. I-7749, punto 23).

37 Nella causa principale è difficile stabilire la relazione tra la RCI Europe e i suoi associati senza tener conto dello scopo di tale relazione. Inoltre, è pacifico che i diritti di godimento a tempo ripartito costituiscono diritti su beni immobili, la cui cessione in cambio del godimento di diritti analoghi costituisce una transazione relativa a beni immobili.

38 Il proprietario che intende scambiare il proprio diritto di godimento a tempo ripartito con quello di un altro proprietario non viene in contatto diretto con quest'ultimo, bensì con la RCI Europe. La circostanza che, nell'ambito del sistema RCI Weeks, la persona interessata non paghi per una prestazione di servizi di vacanza, bensì per il servizio reso dalla RCI Europe per agevolare lo scambio del suo diritto su un immobile determinato, distingue detto sistema da una semplice locazione conclusa presso una qualsivoglia agenzia di viaggi. Ne consegue che l'immobile cui si riferisce la prestazione di servizi della RCI Europe è quello sul quale il proprietario che intende procedere allo scambio vanta il proprio diritto.

39 Si deve anche tener presente che la logica di fondo delle disposizioni riguardanti il luogo della prestazione di servizi contenute all'art. 9 della sesta direttiva impone che i beni e i servizi siano tassati, per quanto possibile, nel luogo della loro fruizione.

40 Ne consegue che, se si applicasse la norma generale enunciata dall'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, sarebbe facile per un operatore economico come la RCI Europe eludere integralmente la corresponsione dell'IVA sulle sue prestazioni di servizi stabilendo la propria sede al di fuori del territorio di applicazione del regime d'IVA comunitario.

41 Nella causa principale, la fruizione delle prestazioni di servizi non avviene nel luogo in cui ha sede la RCI Europe, bensì nel luogo in cui è situato il bene immobile su cui sussiste il diritto di godimento a tempo ripartito oggetto del servizio di scambio. Per quanto riguarda le quote d'iscrizione, le quote associative annuali e le commissioni di scambio, detto immobile è quello su cui l'associato alla RCI Europe interessato possiede diritti di godimento a tempo ripartito, che egli mette a disposizione nel sistema RCI Weeks.

42 In merito al conferimento di diritti di godimento a tempo ripartito su un alloggio che la RCI Europe ha acquisito da soggetti passivi terzi per integrare la borsa di scambio di alloggi disponibili per gli associati a tale sistema, la RCI Europe percepisce le quote d'iscrizione, le quote associative annuali e le commissioni di scambio dei suoi associati unicamente per i diritti di godimento a tempo ripartito che vengono scambiati dagli associati stessi. In tal caso, la RCI Europe non riceve alcun introito dai terzi, i quali possono essere assoggettati all'IVA. Infatti, relativamente al conferimento di cui trattasi, la RCI Europe non è tenuta a corrispondere l'IVA, in occasione di tale transazione, sull'alloggio messo a disposizione dei suoi associati da un terzo.

43 Si devono pertanto risolvere le questioni pregiudiziali dichiarando che l'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che il luogo di prestazione dei servizi resi da un'associazione, la cui attività consista nell'organizzare lo scambio tra i propri associati dei loro diritti di godimento a tempo ripartito su alloggi per vacanze e che riceva da essi come corrispettivo quote d'iscrizione, quote associative annuali nonché commissioni di scambio, è il luogo in cui è situato l'immobile sul quale l'associato interessato possiede il diritto di godimento a tempo ripartito.

Sulle spese

44 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 (Prima Sezione) dichiara:

L'art. 9, n. 2, 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, deve essere interpretato nel senso che il luogo di prestazione dei servizi resi da

un'associazione, la cui attività consista nell'organizzare lo scambio tra i propri associati dei loro diritti di godimento a tempo ripartito su alloggi per vacanze e che riceva da essi come corrispettivo quote d'iscrizione, quote associative annuali nonché commissioni di scambio, è il luogo in cui è situato l'immobile sul quale l'associato interessato possiede il diritto di godimento a tempo ripartito.

Firme

* Lingua processuale: l'inglese.