

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

19 dicembre 2012 (*)

«IVA – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 63, 65, 73 e 80 – Costituzione di un diritto di superficie da parte di persone fisiche a vantaggio di una società in cambio di servizi di costruzione forniti da tale società alle dette persone fisiche – Permuta – IVA sui lavori edili – Fatto generatore – Esigibilità – Versamento anticipato della totalità del corrispettivo – Acconto – Base imponibile di un’operazione in caso di corrispettivo costituito da beni o da servizi – Effetto diretto»

Nella causa C-549/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Varhoven administrativen sad (Bulgaria), con decisione del 27 ottobre 2011, pervenuta in cancelleria il 2 novembre 2011, nel procedimento

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite

contro

Orfey Bulgaria EOOD,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta dalla sig.ra C. Toader, facente funzione di presidente della Ottava Sezione, dalla sig.ra A. Prechal e dal sig. E. Jaraši?nas (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. N. Wahl

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite, da I. Andonova, in qualità di agente,
- per il governo bulgaro, da T. Ivanov e da E. Petranova, in qualità di agenti,
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e da V. Savov, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione degli articoli 63, 65, 73 e 80

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 Detta domanda è stata presentata nel contesto di una controversia che vede il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (Capo della direzione «Ricorso e gestione dell'esecuzione» per la città di Burgas, presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle entrate pubbliche; in prosieguo: il «Direktor») opposto alla Orfey Bulgaria EOOD (in prosieguo: la «Orfey») in merito ad un avviso di rettifica d'imposta con cui la Orfey è stata assoggettata al pagamento di un supplemento di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 62 della direttiva IVA così dispone:

«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».

4 L'articolo 63 della direttiva IVA così prevede:

«Il 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».

5 Ai sensi dell'articolo 65 della direttiva IVA:

«In 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».

6 L'articolo 73 della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«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».

7 L'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede che, allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale, gli Stati membri possono, nei casi ivi enumerati, prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistano 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.

8 L'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri».

Diritto bulgaro

9 Nel testo applicabile nel procedimento principale, la legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n. 63, del 4 agosto 2006, e DV n. 113, del 28 dicembre 2007; in prosieguo: il «ZDDS») così prevede al suo articolo 25:

«1) Sono fatti generatori dell'IVA ai sensi della presente legge: le cessioni di beni o le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo ai sensi della presente legge (...).

2) Il fatto generatore dell'imposta si verifica nel momento in cui viene trasferita la proprietà sul bene o viene effettuata la prestazione.

(...)

6) Qualora prima del verificarsi del fatto generatore dell'imposta ai sensi dei paragrafi 2, 3 o 4 sia corrisposto un acconto, per l'intero importo o per una parte di esso, per una cessione di un bene o per un servizio, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso del pagamento (nella misura dell'importo ricevuto), salvo che l'incasso stesso avvenga in relazione ad una cessione intracomunitaria. In questi casi si presume che l'imposta sia compresa nell'importo corrisposto a titolo di pagamento».

10 L'articolo 26, paragrafi 2 e 7, dello ZDDS così dispone:

«2) La base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo che il fornitore ha ottenuto o deve ottenere da parte dell'acquirente, ovvero di un terzo, espresso in LEV e centesimi, ad esclusione dell'imposta ai sensi della presente legge. (...)

(...)

7) Qualora il corrispettivo sia determinato, in tutto o in parte, in natura (il pagamento viene effettuato in tutto o in parte in beni o servizi), la base imponibile è costituita dal valore normale del bene ceduto o della prestazione effettuata, calcolato al momento in cui l'imposta è divenuta esigibile».

11 Ai sensi dell'articolo 45 dello ZDDS:

«1) Sono operazioni esenti il trasferimento del diritto di proprietà su un bene immobile, la costituzione o il trasferimento di diritti reali limitati su un bene immobile, nonché la sua locazione o il suo affitto.

2) La costituzione o il trasferimento del diritto di superficie viene considerata quale operazione esente ai sensi del paragrafo 1 fino al momento del completamento dell'edificio al grezzo per il quale il diritto di superficie è stato costituito o trasferito. Il diritto di superficie non comprende i lavori di montaggio e di installazione eseguiti».

12 L'articolo 130 dello ZDDS così recita:

«1) Qualsiasi operazione il cui corrispettivo sia costituito (in tutto o in parte) da beni o dei servizi è considerata composta da due operazioni correlate e ciascuno dei due prestatori è considerato

venditore di quanto fornisce e acquirente di quanto riceve.

2) Il fatto generatore dell'IVA per le due operazioni ai sensi del paragrafo 1 si verifica alla data in cui si produce il fatto generatore dell'operazione realizzata per prima».

13 La legge sul diritto di proprietà (Zakon za sobstvenostta, DV n. 92, del 16 novembre 1951), nel testo applicabile ai fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: lo «ZZS»), così dispone al suo articolo 63, paragrafo 1:

«Il proprietario può concedere ad un'altra persona il diritto di edificazione sul proprio fondo; tale persona diviene proprietaria della costruzione».

14 L'articolo 67, paragrafo 1, dello ZZS prevede quanto segue:

«Il diritto di edificazione su un fondo altrui (articolo 63, paragrafo 1) si prescrive a favore del proprietario del terreno, qualora esso non venga esercitato entro un periodo di cinque anni».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 Con atto notarile del 3 aprile 2008, quattro persone fisiche (in prosieguo: i «proprietari del fondo») costituivano un diritto di superficie a favore della Orfey, diritto in forza del quale a quest'ultima è stata conferito lo ius aedificandi sul fondo appartenente a detti proprietari e a diventare proprietaria esclusiva di taluni degli edificandi beni immobili. A titolo di corrispettivo di tale diritto di superficie, la Orfey si impegnavo ad elaborare il progetto dell'edificio, a costruirlo interamente a sue spese, fino al suo totale completamento e a consegnare «chiavi in mano» ai proprietari del fondo taluni beni immobili facenti parte dell'edificio senza che essi fossero tenuti a pagare alcunché, beni sui quali questi ultimi conservavano e si costituivano reciprocamente un diritto di superficie. La Orfey s'impegnava a portare a termine la costruzione dell'edificio e ad ottenere l'autorizzazione della sua gestione in un termine di 21 mesi a partire dalla data di apertura del cantiere.

16 Il 5 aprile 2008, la Orfey inviava a ciascuno dei proprietari del fondo una fattura relativa all'operazione «diritto di superficie costituito in forza dell'atto notarile». Queste quattro fatture ammontavano ad un importo complessivo di BGN 302 721,36, oltre all'importo complessivo di BGN 60 544,27 a titolo di IVA.

17 A seguito di verifica fiscale, veniva rilevato che la base imponibile dell'operazione era stata determinata in funzione del valore fiscale del diritto di superficie conformemente all'atto notarile, ossia BGN 684 000, e non in funzione del valore normale dei beni immobili concessi ai proprietari del fondo. Veniva parimenti rilevato che la Orfey non aveva registrato dette fatture nel proprio libro delle vendite per il periodo d'imposta corrispondente, ossia il mese d'aprile 2008, né per il periodo successivo, cioè il mese di maggio 2008, e che essa non aveva tantomeno contabilizzato le fatture medesime ai fini delle dichiarazioni IVA di cui trattasi.

18 Il 28 aprile 2009, il servizio delle entrate pubbliche inviava alla Orfey l'avviso di rettifica d'imposta per il mese di aprile 2008, sebbene in tale data la costruzione dell'edificio non fosse stata ultimata e quest'ultimo non fosse stato dato in gestione. L'Ufficio riteneva che la Orfey avesse fornito servizi di costruzione e che, in forza dell'articolo 130 dello ZDDS, il fatto generatore dell'IVA su tale operazione si fosse verificato alla data della costituzione del diritto di superficie. Sulla base della relazione peritale elaborata nell'ambito della verifica fiscale, si riteneva che il valore normale del diritto di superficie costituito equivallesse al valore dei servizi di costruzione dell'edificio da parte della Orfey, ovvero BGN 1 984 130. L'IVA dovuta sull'operazione veniva pertanto fissata nell'avviso de quo nella misura di BGN 396 826, oltre interessi.

19 Avverso l'avviso di rettifica d'imposta la Orfey proponeva ricorso amministrativo dinanzi al Direktor. Poiché tale ricorso veniva respinto con decisione del 6 luglio 2009, la Orfey proponeva ricorso giurisdizionale avverso l'avviso medesimo dinanzi all'Administrativen sad – Burgas (tribunale amministrativo di Burgas). Con decisione del 30 aprile 2010, tale giudice accoglieva il ricorso della Orfey e annullava l'avviso di rettifica d'imposta. Avverso tale decisione il Direktor ricorreva quindi in cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

20 Dinanzi a quest'ultimo, il Direktor sostiene, sostanzialmente, che la normativa nazionale è conforme alla direttiva TVA. La Orfey sostiene, dal canto suo, di aver perduto il proprio diritto di superficie, in quanto l'edificio non è stato costruito nel termine impartito.

21 Il giudice del rinvio indica che, per dirimere la controversia di cui è investito, esso è tenuto a stabilire, anzitutto, il momento in cui si verifica il fatto generatore dell'IVA per i servizi di costruzione forniti dalla Orfey. Al riguardo, esso osserva, da un lato, che, a suo avviso, il fatto generatore dell'IVA relativa alla costituzione del diritto di superficie si è verificato alla firma dell'atto notarile, sebbene tale operazione fosse allora esente. Dall'altro, il giudice stesso fa presente di nutrire dubbi circa la compatibilità con la direttiva IVA dell'articolo 130, paragrafo 2, dello ZDDS, che fa intervenire il fatto generatore anteriormente alla realizzazione dell'operazione.

22 Il giudice medesimo aggiunge che, qualora risultasse che tale disposizione dello ZDDS è conforme alla direttiva IVA, esso dovrebbe, poi, valutare la legittimità della determinazione della base imponibile dei lavori edili. In proposito, esso si interroga sulla compatibilità con l'articolo 73 della direttiva IVA dell'articolo 26, paragrafo 7, dello ZDDS, che induce ad accogliere nella fattispecie il valore normale dei lavori edili come stimato da un perito.

23 Il giudice del rinvio si chiede, infine, se sia possibile considerare il diritto di superficie di cui trattasi quale acconto sul pagamento per gli effettuandi lavori edili da parte della Orfey, tenuto conto del fatto che tale diritto di superficie costituisce la totalità del corrispettivo ricevuto dalla stessa Orfey per tali servizi e che, secondo un'interpretazione restrittiva dell'articolo 65 della direttiva IVA, l'acconto sul pagamento dovrebbe essere effettuato in denaro. Esso fa osservare al riguardo che, in forza dell'articolo 67, paragrafo 1, dello ZDS, il diritto di superficie conferito alla Orfey può estinguersi se la prescrizione estintiva prevista da tale disposizione viene espressamente invocata.

24 Ciò premesso, il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) decideva di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 63 della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che osti a una deroga che consenta che il fatto generatore dell'imposta relativamente all'effettuazione di lavori edili, finalizzati al compimento di talune singole opere nell'ambito di un edificio, si realizzi prima del momento di reale effettuazione dei lavori edili correlandosi alla realizzazione del fatto generatore d'imposta relativo al sinallagmatico corrispettivo dei lavori edili medesimi, corrispettivo consistente

nella concessione di un diritto di superficie per altre opere nell'ambito dello stesso edificio.

2) Se sia compatibile con gli articoli 73 e 80 della direttiva [IVA] una disposizione nazionale secondo cui, in tutti i casi in cui il corrispettivo di una prestazione sia determinato, in tutto o in parte, in natura (prestazioni di servizi e beni), la relativa base imponibile sia costituita dal valore normale dei beni ceduti o delle prestazioni effettuate.

3) Se l'articolo 65 della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che non consenta l'imponibilità, ai fini dell'IVA, del valore dell'acconto nel caso in cui detto acconto non venga versato in denaro, ovvero se tale disposizione debba essere interpretata in senso ampio, ritenendo quindi che l'imponibilità sorga anche in un caso del genere e che l'imposta debba essere applicata in ragione del controvalore economico del sinallagmatico corrispettivo.

4) Nel caso in cui la terza questione debba essere risolta nel senso della seconda ipotesi, se il diritto di superficie concesso nel caso in esame possa essere considerato, alla luce delle specifiche circostanze della specie, quale acconto ai sensi dell'articolo 65 della direttiva [IVA].

5) Se gli articoli 63, 65 e 73 della direttiva [IVA] possiedano effetti diretti».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni prima, terza e quarta

25 Con la sua prima, terza e quarta questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 63 e 65 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che, qualora sia costituito un diritto di superficie a vantaggio di una società ai fini della costruzione di un edificio, a titolo di corrispettivo di servizi di costruzione di taluni beni immobili che faranno parte dell'edificio medesimo e che detta società si impegna a consegnare chiavi in mano alle persone che hanno costituito il diritto di superficie de quo, detti articoli ostino a che l'IVA su tali servizi di costruzione divenga esigibile nel momento in cui il diritto di superficie sia stato costituito, vale a dire prima che tale prestazione di servizi sia effettuata.

26 Il Direktor, il governo bulgaro e la Commissione europea fanno valere, in sostanza, che tale questione richiede risposta negativa. Il Direktor e il governo bulgaro ritengono, in particolare, che la nozione di «pagamento di acconti», di cui all'articolo 65 della direttiva IVA, non possa essere circoscritta ai soli pagamenti in denaro e che, ai fini dell'applicazione di tale disposizione, sia sufficiente che il valore del pagamento effettuato sia determinabile.

27 Al riguardo, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 63 della direttiva IVA, il 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. L'articolo 65 della medesima direttiva, ai sensi del quale, in caso di pagamento di acconti prima che la cessione dei beni o la prestazione di servizi sia effettuata, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato, costituisce una deroga alla regola enunciata all'articolo 63 e, come tale, deve essere interpretata restrittivamente (sentenza del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, C-419/02, Racc. pag. I-1685, punto 45).

28 Quindi, affinché l'IVA possa diventare esigibile senza che la cessione o la prestazione siano ancora state effettuate, occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, cioè della futura cessione o della futura prestazione, siano già conosciuti e, dunque, segnatamente, che, al momento del pagamento dell'acconto, i beni o i servizi siano specificamente individuati (sentenze BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, cit., punto 48, nonché del 3 maggio 2012, Lebara, C-520/10, punto 26). Non possono essere quindi assoggettati all'IVA gli acconti pagati per

cessioni di beni o prestazioni di servizi non ancora chiaramente individuati (sentenze BUPA Hospitals e Goldsbrough Developments, cit., punto 50, nonché del 16 dicembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Racc. pag. I-13179, punto 31).

29 Di conseguenza, non è escluso che, in applicazione dell'articolo 65 della direttiva IVA, l'imposta dovuta su servizi di costruzione divenga esigibile a partire dal momento in cui il diritto di superficie, che costituisce la totalità del corrispettivo di tali servizi, venga costituito a favore della società fornitrice di tali servizi, in quanto, in tale momento, tutti gli elementi qualificanti di detta futura prestazione di servizi sono già conosciuti e, quindi, in particolare, i servizi di cui trattasi sono specificamente individuati.

30 Il giudice del rinvio si interroga, tuttavia, sulla possibilità di applicare tale disposizione allorché l'acconto pagato consista in un pagamento in natura.

31 Al riguardo, si deve rilevare che, come indicato segnatamente dalla Commissione, è certamente vero che il tenore dell'articolo 65 della direttiva IVA sembra suggerire, in particolare delle sue versioni in lingua bulgara e francese, che tale disposizione riguardi soltanto il pagamento di acconti consistenti in una somma di denaro.

32 Tuttavia, risulta da costante giurisprudenza che una norma di diritto derivato dell'Unione deve essere interpretata, nei limiti del possibile, nel senso della sua conformità con le disposizioni del Trattato e con i principi generali del diritto dell'Unione (sentenze del 21 marzo 1991, Rauh, C-314/89, Racc. pag. I-1647, punto 17, nonché del 10 luglio 2008, Bertelsmann e Sony Corporation of America/Impala, C-413/06 P, Racc. pag. I-4951, punto 174 e giurisprudenza ivi citata).

33 Risulta, del pari, da costante giurisprudenza che il principio generale della parità di trattamento, di cui il principio di neutralità fiscale costituisce un'espressione particolare a livello di diritto derivato dell'Unione e nel settore peculiare della fiscalità, impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata (sentenze del 10 aprile 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Racc. pag. I-2283, punti 49 e 51, nonché del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Racc. pag. I-10567, punto 44).

34 Così, il principio di neutralità fiscale, principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, osta, da una parte, a che merci o prestazioni di servizi analoghe, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate in modo diverso dal punto di vista dell'IVA e, dall'altra, a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni siano trattati in modo diverso in materia di riscossione dell'IVA (v., segnatamente, sentenza del 29 ottobre 2009, SKF, C-29/08, Racc. pag. I-10413, punto 67 e giurisprudenza ivi citata).

35 Orbene, la Corte ha già avuto modo di affermare che i contratti di permuta, in cui 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, sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C-330/95, Racc. pag. I-3801, punti 23 e 25).

36 Ne consegue che il principio della parità di trattamento sarebbe disatteso se l'applicazione dell'articolo 65 della direttiva IVA dipendesse dalla forma assunta dal corrispettivo percepito dal soggetto passivo. Detto principio impone pertanto di interpretare l'articolo 65 nel senso che esso si applica anche quando l'acconto viene pagato in natura, in presenza delle condizioni ricordate supra al punto 28. È tuttavia necessario che il valore di detto acconto possa essere espresso in denaro. Se, infatti, secondo una giurisprudenza costante, il corrispettivo di una prestazione di servizi può consistere in una cessione di beni e costituirne la base imponibile ai sensi dell'articolo 73 della direttiva IVA, qualora esista un nesso diretto tra la prestazione di servizi e la cessione di

beni, ciò è subordinato a che il suo valore possa essere espresso in denaro (v., in tal senso, sentenza del 3 luglio 2001, Bertelsmann, C-380/99, Racc. pag. I-5163, punto 17 e giurisprudenza ivi citata).

37 Il fatto che la costituzione del diritto di superficie di cui trattasi nel procedimento principale rappresenti il corrispettivo integrale, e non soltanto parziale, dei servizi di costruzione che la Orfey si è impegnata a fornire, non può rimettere in discussione tale interpretazione. Da una parte, detto articolo 65 prevede che l'imposta divenga esigibile «a concorrenza dell'importo incassato». La formulazione di tale disposizione non osta quindi a che l'importo incassato corrisponda all'intero corrispettivo della prestazione di servizi su cui l'IVA diventa esigibile. D'altra parte, come la Corte ha già rilevato, nella relazione di accompagnamento della proposta di Sesta direttiva del Consiglio, 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, COM(73) 950 def., del 20 giugno 1973 (*Bollettino delle Comunità europee*, supplemento 11/73, pag. 13), ormai sostituita dalla direttiva IVA, la Commissione indicava che «(...) [l']incasso [di acconti] rende esigibile l'imposta, poiché i contraenti dimostrano in tal modo di voler trarre anticipatamente tutte le conseguenze finanziarie legate alla realizzazione del fatto generatore» (sentenza BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, cit., punto 49). Orbene, ciò avviene nel caso in cui il pagamento anticipato ammonti alla totalità del corrispettivo convenuto.

38 In tal contesto, il giudice del rinvio si interroga anche sulla rilevanza, ai fini dell'interpretazione degli articoli 63 e 65 della direttiva IVA, del fatto che il diritto di superficie costituito a vantaggio della Orfey possa estinguersi. Al riguardo, è sufficiente rilevare che tale giudice indica che il diritto di superficie di cui trattasi può estinguersi soltanto se la prescrizione estintiva prevista all'articolo 67, paragrafo 1, dello ZZS viene espressamente invocata. Si deve quindi ritenere che tale possibilità costituisca una mera condizione risolutiva ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA. Pertanto, come fanno giustamente valere il governo bulgaro e la Commissione, il fatto che tale condizione possa essere eventualmente esercitata in futuro non può rimettere in discussione il fatto che l'operazione sia realizzata al momento della costituzione del diritto di superficie in quanto, in tale momento, come rilevato supra al punto 29, sono già conosciuti tutti gli elementi qualificanti della futura prestazione di servizi e quindi, in particolare, i servizi di cui trattasi sono specificamente individuati. Inoltre, detta eventualità è irrilevante rispetto a tale interpretazione.

39 Occorre, infine, osservare che, per determinare se le condizioni di esigibilità dell'IVA dovuta su tale futura prestazione di servizi siano soddisfatte, poco importa se il corrispettivo di tale futura prestazione di servizi costituisca esso stesso un'operazione soggetta ad IVA. Infatti, come risulta dalla giurisprudenza ricordata supra ai punti 28 e 36, perché l'IVA dovuta su tale futura prestazione di servizi divenga esigibile in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, è sufficiente che tutti gli elementi pertinenti di detta futura prestazione di servizi siano già conosciuti e che il valore del suo corrispettivo possa essere espresso in denaro.

40 Dall'insieme delle suesposte considerazioni discende che occorre rispondere alle questioni prima, terza e quarta dichiarando che gli articoli 63 e 65 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, qualora sia costituito un diritto di superficie a favore di una società ai fini della costruzione di un edificio, a corrispettivo di servizi di costruzione di taluni beni immobili che faranno parte di tale edificio e che detta società si impegna a consegnare chiavi in mano alle persone che hanno costituito tale diritto di superficie, essi non ostano a che l'IVA su detti servizi di costruzione divenga esigibile nel momento di costituzione del diritto di superficie, vale a dire anteriormente all'effettuazione della prestazione di servizi, laddove, al momento della costituzione di tale diritto, tutti gli elementi qualificanti di detta futura prestazione di servizi siano già conosciuti e, pertanto, in particolare, i

servizi di cui trattasi siano specificamente individuati e il valore di tale diritto possa essere espresso in denaro, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulla seconda questione

41 Con la seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se gli articoli 73 e 80 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostino ad una disposizione nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, in forza della quale, qualora il corrispettivo dell'operazione sia interamente costituito da beni o da servizi, la base imponibile dell'operazione sia rappresentata dal valore normale dei beni o dei servizi forniti.

42 Il governo bulgaro fa valere, segnatamente, che il corrispettivo deve essere valutato tenendo conto dei meccanismi del mercato e che soltanto il ricorso al valore normale consente di garantire un trattamento paritario tra gli operatori economici che pagano in natura e quelli che pagano in denaro.

43 La Commissione considera, per contro, che, qualora l'operazione imponibile sia effettuata in cambio di beni ceduti oppure di servizi forniti anticipatamente, l'IVA dovuta sull'operazione deve essere calcolata sulla base del valore in denaro dei beni ceduti o dei servizi forniti a corrispettivo di tale operazione.

44 Risulta da costante giurisprudenza che la base imponibile per la cessione di beni o la prestazione di servizi, effettuate a titolo oneroso, è costituita da corrispettivo realmente ricevuto a tale scopo da parte del soggetto passivo. Tale corrispettivo rappresenta il valore soggettivo, ossia il valore realmente percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi. Inoltre tale corrispettivo deve poter essere espresso in denaro (v., in tal senso, sentenza del 29 luglio 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Racc. pag. I-7505, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

45 Non consistendo in una somma di denaro stabilita tra le parti, detto valore, per essere soggettivo, deve essere quello che il beneficiario della prestazione di servizi, la quale costituisce il corrispettivo della fornitura dei beni, attribuisce ai servizi che esso intende procurarsi e deve corrispondere alla somma che esso è disposto a pagare a tal fine (sentenza del 2 giugno 1994, Empire Stores, C-33/93, Racc. pag. I-2329, punto 19).

46 Occorre peraltro ricordare che l'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede che, allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale, gli Stati membri possono adottare misure affinché, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a beneficiari in rapporto ai quali esistano legami familiari o altri stretti vincoli di natura personale, vincoli gestionali, di proprietà, di associazione, finanziari oppure giuridici, come definiti dallo stesso Stato membro, la base imponibile sia costituita dal valore normale dell'operazione in determinati casi, enumerati nella disposizione medesima.

47 Orbene, le condizioni di applicazione fissate in tale disposizione sono tassative e, pertanto, una normativa nazionale non può prevedere, sul fondamento della disposizione medesima, che la base imponibile sia pari al valore normale dell'operazione in casi diversi da quelli che vi sono enumerati (sentenza del 26 aprile 2012, Balkan and Sea Properties, C-621/10 e C-129/11, punto 51).

48 Nella specie, dalla decisione di rinvio non risulta che l'operazione di cui trattasi nel procedimento principale sia stata effettuata tra persone fra le quali esistano vincoli del genere di quelli contemplati dall'articolo 80, paragrafo 1, della direttiva IVA, il che deve essere tuttavia verificato dal giudice del rinvio. Ciò premesso, detto articolo non può essere interpretato nel senso che consente che il valore normale di detta operazione ne costituisca la base imponibile.

49 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, in cui l'operazione non venga realizzata tra parti tra le quali intercorrano vincoli ai sensi dell'articolo 80 della direttiva IVA, il che deve essere tuttavia verificato dal giudice del rinvio, gli articoli 73 e 80 di tale direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano ad una disposizione nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, in forza della quale, qualora il corrispettivo dell'operazione sia interamente costituito da beni o da servizi, la base imponibile dell'operazione sia rappresentata dal valore normale dei beni o dei servizi forniti.

Sulla quinta questione

50 Con la sua quinta questione, il giudice del rinvio chiede se gli articoli 63, 65 e 73 della direttiva IVA abbiano effetto diretto.

51 In forza di costante giurisprudenza della Corte, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise, i singoli possono farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato, sia che questo non abbia recepito tempestivamente la direttiva sia che l'abbia recepita in modo non corretto (sentenze del 5 ottobre 2004, Pfeiffer e a., da C-397/01 a C-403/01, Racc. pag. I-8835, punto 103, nonché del 12 luglio 2012, Vodafone España, C-55/11, C-57/11 e C-58/11, punto 37).

52 La Corte ha già avuto modo di dichiarare che l'articolo 10, paragrafo 2, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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), divenuto articolo 63 della direttiva IVA, risponde a tali criteri (v., in tal senso, sentenza del 20 ottobre 1993, Balocchi, C-10/92, Racc. pag. I-5105, punti 34 e 35). Essa si è pronunciata allo stesso modo riguardo all'articolo 73 della direttiva IVA (sentenza Balkan and Sea Properties, cit., punto 61).

53 Inoltre, si deve necessariamente rilevare che l'articolo 65 della direttiva IVA stabilisce in modo chiaro e incondizionato le circostanze in cui l'IVA diventa esigibile prima che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi sia effettuata nonché l'entità dell'importo su cui essa diventa in tal modo esigibile. Anche tale disposizione risponde, pertanto, ai detti criteri.

54 Ne consegue che occorre rispondere alla quinta questione dichiarando che gli articoli 63, 65 e 73 della direttiva IVA hanno effetto diretto.

Sulle spese

55 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:

1) **Gli articoli 63 e 65 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, qualora sia**

costituito un diritto di superficie a favore di una società ai fini della costruzione di un edificio, a corrispettivo di servizi di costruzione di taluni beni immobili che faranno parte di tale edificio e che detta società si impegna a consegnare chiavi in mano alle persone che hanno costituito tale diritto di superficie, essi non ostano a che l'imposta sul valore aggiunto su detti servizi di costruzione divenga esigibile nel momento di costituzione del diritto di superficie, vale a dire anteriormente all'effettuazione della prestazione di servizi, laddove, al momento della costituzione di tale diritto, tutti gli elementi qualificanti di detta futura prestazione di servizi siano già conosciuti e, pertanto, in particolare, i servizi di cui trattasi siano specificamente individuati e il valore di tale diritto possa essere espresso in denaro, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare.

2) In circostanze come quelle di cui al procedimento principale, in cui l'operazione non venga realizzata tra parti tra le quali intercorrano vincoli ai sensi dell'articolo 80 della direttiva 2006/112, il che deve essere tuttavia verificato dal giudice del rinvio, gli articoli 73 e 80 di tale direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano ad una disposizione nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, in forza della quale, qualora il corrispettivo dell'operazione sia interamente costituito da beni o da servizi, la base imponibile dell'operazione sia rappresentata dal valore normale dei beni o dei servizi forniti.

3) Gli articoli 63, 65 e 73 della direttiva 2006/112 hanno effetto diretto.

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.