Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

10 gennaio 2019 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c) – Articolo 14, paragrafo 1 – Articolo 24, paragrafo 1 – Operazioni a titolo oneroso – Operazioni in caso di corrispettivo costituito in parte da beni o da servizi – Contratto di demolizione – Contratto d'acquisto a fini di smantellamento»

Nella causa C?410/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema, Finlandia), con decisione del 30 giugno 2017, pervenuta in cancelleria il 7 luglio 2017, nel procedimento avviato da

A Oy,

con l'intervento di

Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da K. Jürimäe, presidente di sezione, E. Juhász e C. Vajda (relatore), giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: C. Strömholm, amministratrice

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'11 luglio 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per la A Oy, da M. Kallio e H. Huhtala;
- per il governo finlandese, da J. Heliskoski, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskait? e I. Koskinen, 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 dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), dell'articolo 14, paragrafo 1, e dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di un procedimento avviato dalla A Oy in merito alla disciplina da applicare, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), alle operazioni effettuate a titolo, da un lato, di un contratto di demolizione, che stabilisce per il fornitore l'obbligo di rimuovere i rifiuti di demolizione, i quali, qualora contengano rottami metallici, possono, ai sensi di tale contratto, essere rivenduti dal fornitore, e, dall'altro lato, di un contratto di acquisto di beni a fini di smantellamento, che comprende per l'acquirente l'obbligo di demolizione o di smantellamento (in prosieguo, congiuntamente: lo «smantellamento») e di rimozione di tali beni, e altresì dei rifiuti che ne risultano.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112 così dispone:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)

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 14, paragrafo 1, di detta direttiva così recita:

«Costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

5 L'articolo 24, paragrafo 1, di detta direttiva, enuncia quanto segue:

«Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

6 A norma dell'articolo 73 della medesima direttiva:

«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 199, paragrafo 1, lettere a) e d), della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3;

(...)

d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI».

8 I paragrafi 1 e 4 dell'allegato VI a tale direttiva, intitolato «Elenco delle forniture di beni e delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 199, paragrafo 1, lettera d)», sono redatti nei seguenti termini:

«1) Cessioni di rottami ferrosi e non ferrosi, avanzi e materiali di recupero, comprese le cessioni di semiprodotto ottenuti dalla trasformazione, dalla lavorazione o dalla fusione di metalli ferrosi o non ferrosi e di loro leghe;

(...)

4) cessioni di rottami ferrosi e metalli di recupero nonché di ritagli, avanzi, cascami e materiali di recupero e riciclabili consistenti in residui di vetreria, vetro, carta, cartone e board, stracci, osso, cuoio, similpelle, pergamena, cuoi e pelli greggi, tendini e nervi, spago, corde e funi, gomma e plastica, e prestazione di taluni servizi di lavorazione correlati».

Diritto finlandese

9 L'arvonlisäverolaki (1501/1993) [legge relativa all'imposta sul valore aggiunto (1501/1993)], del 30 dicembre 1993, nella sua versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: l'«AVL»), che ha recepito nel diritto finlandese la direttiva 2006/112, dispone quanto segue, all'articolo 1, primo comma, punto 1:

«L'IVA è versata allo Stato conformemente alle disposizioni della presente legge:

per la cessione di merci o la prestazione di servizi effettuata in Finlandia nell'ambito di un'attività commerciale».

10 Ai sensi dell'articolo 2, primo comma, dell'AVL, in una vendita ai sensi dell'articolo 1, è tenuto al versamento dell'IVA (vale a dire, è soggetto passivo) il venditore dei beni o il prestatore dei servizi, salvo disposizioni contrarie. Tra queste rientra, in particolare, l'articolo 8d dell'AVL.

11 Quest'ultimo articolo prevede che il meccanismo di inversione contabile è applicabile agli acquirenti di rottami metallici e rifiuti, quando si tratta di un professionista iscritto nel registro dei soggetti passivi dell'IVA.

12 Ai sensi dell'articolo 17 dell'AVL, si intende per «bene» un bene materiale, come l'elettricità, il gas, l'energia termica, l'energia di raffreddamento e qualsiasi prodotto energetico equiparabile. Si intende per «servizio» tutto ciò che non costituisce un bene e che può essere ceduto nell'ambito di un'attività economica.

13 Ai sensi dell'articolo 18 dell'AVL, si intende per «vendita di beni» la cessione, a titolo oneroso, della proprietà di un bene e si intende per «vendita di un servizio» l'esecuzione a titolo

oneroso di un servizio o di una qualunque prestazione.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 La A è una società specializzata in servizi ambientali per l'industria e le costruzioni. Essa opera per vari settori industriali, per quello immobiliare e delle costruzioni e presta servizi ambientali in Finlandia e in Svezia. Nei propri campi di attività rientrano servizi ausiliari all'industria e all'immobiliare, servizi di demolizione nonché servizi di riciclaggio e trattamento dei rifiuti.

15 Nell'ambito delle sue attività, la A fornisce, in virtù di un contratto di demolizione (in prosieguo: il «contratto di demolizione»), lavori di demolizione per conto dei propri clienti. Le condizioni di siffatto contratto si basano sulle condizioni generali di contratto stabilite congiuntamente dalle imprese di costruzione per i lavori edili. In forza di questo tipo di contratto, tale società si impegna a demolire gli edifici di una vecchia fabbrica di un suo cliente e ad agire in veste di appaltatore principale e di impresa responsabile per i servizi di cantiere e per la direzione dei lavori. Conformemente alle condizioni generali di contratto per i lavori edili, rientrano negli obblighi della A anche la rimozione e il corretto smaltimento del materiale da asportare e dei rifiuti.

16 Una parte del materiale e dei rifiuti è composta di rottami metallici e rifiuti come quelli di cui all'articolo 8d dell'AVL, per la cui vendita l'acquirente è assoggettato a imposta. In parte si tratta di beni che la A può rivendere a imprese che acquistano rottami metallici riciclabili. La A cerca di stimare in anticipo la quantità di tali beni e il loro prevedibile prezzo di vendita e ne tiene conto per la fissazione del prezzo nell'ambito della formazione dell'offerta per i lavori di demolizione, affinché quello proposto al cliente per tali lavori sia il più concorrenziale possibile. Il prezzo stimato di detti beni non è peraltro negoziato o fissato con il cliente nell'ambito del contratto di demolizione, poiché al cliente è sempre proposto un prezzo complessivo per i lavori di demolizione.

17 Inoltre, nell'ambito delle sue attività, la A riacquista dai suoi clienti vecchi macchinari e attrezzature che, in base a un contratto di acquisto a fini di smantellamento (in prosieguo: il «contratto di acquisto a fini di smantellamento»), è tenuta a demolire o smantellare (in prosieguo, congiuntamente: «smantellare») e a rimuovere dai locali o dai terreni dell'azienda del cliente interessato, mentre deve anche rimuovere i rifiuti che ne risultano, alle condizioni disciplinate nel contratto. Un esempio di questo tipo di contratto è quello relativo all'acquisto di determinati edifici, che si trovano in un sito industriale. Tale contratto prevede che la A acquisti gli edifici e le costruzioni situati nell'area, fino al livello del suolo, nonché i macchinari, le attrezzature e gli arredi rimanenti e provveda a smantellare e a rimuovere essa stessa i beni che ha acquistato.

18 In considerazione della natura di questi ultimi, lo smantellamento, la rimozione e il corretto smaltimento di tali beni, nonché la rimozione dei rifiuti che ne risultano, comportano costi per A che essa cerca di stimare in anticipo e di considerare nel prezzo che propone, quale fattore di riduzione del prezzo medesimo. Le parti contraenti, tuttavia, non determinano tali costi in sede di trattative e non ne fissano l'importo nel contratto, poiché non è previsto che detto importo sia mai comunicato al venditore.

19 La A ha richiesto una decisione preliminare presso l'amministrazione finanziaria inerente al calcolo dell'importo dell'IVA dovuto, nell'ambito del contratto di demolizione, a titolo della prestazione dei lavori di demolizione e, nell'ambito del contratto di acquisto a fini di smantellamento, a titolo dell'acquisto dei rottami e rifiuti metallici.

20 Con decisione preliminare dell'11 giugno 2015, riguardante il periodo che va dall'11 giugno 2015 al 31 dicembre 2016, l'amministrazione finanziaria ha, da un lato, dichiarato che, nell'ambito di un contratto di demolizione, la A deve essere considerata come il soggetto che vende un servizio di demolizione al proprio cliente e che acquista rottami metallici dallo stesso. Tale

amministrazione ne ha concluso che la A deve pagare l'IVA sul servizio che essa offre al proprio cliente e, nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, sui rottami metallici che acquista da quest'ultimo.

21 Dall'altro lato, l'amministrazione finanziaria ha dichiarato nella stessa decisione preliminare che, per quanto concerne il contratto di acquisto a fini di smantellamento, la A deve essere considerata come il soggetto che fornisce un servizio di demolizione al proprio cliente e che acquista rottami metallici dallo stesso. Tale amministrazione ne ha concluso che la A deve pagare l'IVA sulla prestazione di servizi che essa offre al proprio cliente e, nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, sui rottami metallici che acquista da quest'ultimo.

22 L'amministrazione finanziaria non si è espressa sulla formazione del prezzo del corrispettivo in nessuno dei due casi oggetto della decisione preliminare.

23 La A ha proposto ricorso contro la decisione preliminare dell'11 giugno 2015 dinanzi all'Helsingin hallinto-oikeu (Tribunale amministrativo di Helsinki, Finlandia).

24 Con sentenza del 16 dicembre 2015, detto tribunale ha respinto il ricorso. Esso ha considerato che, sia nel caso del contratto di demolizione, sia in quello del contratto di acquisto a fini di smantellamento, la A deve essere considerata come il soggetto che conclude un contratto di permuta con il proprio cliente, nell'ambito del quale fornisce servizi di demolizione e acquista rottami metallici e, di conseguenza, essa deve pagare l'IVA sia sul servizio fornito al cliente sia sui rottami metallici che ha acquistato da quest'ultimo.

25 La A ha impugnato la sentenza dell'Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki) dinanzi al Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema, Finlandia).

26 Il giudice del rinvio ritiene che, nel caso del contratto di demolizione, la A fornisca una prestazione a titolo oneroso e che, nel caso del contratto di acquisto a fini di smantellamento, essa acquisti un bene a titolo oneroso. La controversia principale verterebbe sulla questione se, nel primo caso, la A acquisti anche un bene a titolo oneroso e se, nel secondo caso, essa effettui parimenti una prestazione di servizi a titolo oneroso. Il giudice del rinvio precisa che la A contesta la qualificazione di detti contratti quali contratti di permuta poiché, secondo tale società, i rottami metallici non costituiscono, nel caso di un contratto di demolizione, un corrispettivo per il servizio di demolizione e il servizio di demolizione non costituisce, nel caso di un contratto di acquisto a fini di smantellamento, un corrispettivo per l'acquisto dei rottami metallici, in assenza di un legame diretto tra la prestazione del servizio o la cessione del bene interessato e il corrispettivo ricevuto.

27 È alla luce di tali circostanze che il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), in combinato disposto con l'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva [2006/112] debba essere interpretato nel senso che i lavori di demolizione, effettuati da un'impresa la cui attività comprenda l'esecuzione di lavori di demolizione, includano solo un'operazione qualora l'impresa di demolizione, in base alle condizioni del contratto concluso con il committente, sia tenuta a rimuovere i rifiuti di demolizione e sia in grado – se e in quanto i rifiuti di demolizione contengano rottami metallici – di rivendere questi ultimi a imprese che acquistano rottami metallici riciclabili.

Se, per contro, un contratto di tal genere, relativo a lavori di demolizione, debba essere interpretato, alla luce dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva [2006/112], nel senso che comprenda due operazioni, vale a dire, da un

lato, la prestazione di servizi dell'impresa di demolizione a favore del committente e, dall'altro lato, l'acquisto, dal committente dei lavori di demolizione, dei rottami metallici destinati alla rivendita da parte dell'impresa di demolizioni.

Se in tale fattispecie rilevi la circostanza che l'impresa di demolizioni, nella determinazione del prezzo per i lavori di demolizione, consideri quale fattore di riduzione del prezzo il fatto di poter parimenti conseguire introiti dallo smaltimento dei rifiuti di demolizione.

Se sia rilevante che la quantità e il valore dei rifiuti di demolizione smaltiti non siano pattuiti nel contratto relativo ai lavori di demolizione e che non sia nemmeno concordato che essi vengano comunicati successivamente al committente dei lavori di demolizione, e che la quantità e il valore dei rifiuti di demolizione divengano noti soltanto al momento della rivendita da parte dell'impresa di demolizioni.

2) Se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva [2006/112], in una fattispecie nella quale un'impresa, la cui attività comprenda parimenti l'esecuzione di lavori di demolizione, concordi in un contratto con il proprietario di un oggetto da demolire che l'impresa di demolizioni acquisti l'oggetto da demolire e si impegni, a fronte di una penale, a demolire l'oggetto e a rimuovere i rifiuti di demolizione entro un termine contrattualmente stabilito, debba essere interpretato nel senso che si tratti di un'unica operazione comprendente la vendita di beni da parte del proprietario dell'oggetto da demolire all'impresa di demolizioni.

Se, per contro, un contratto di tal genere, in considerazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), in combinato disposto con l'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva [2006/112], debba essere interpretato nel senso che esso comprenda due operazioni, vale a dire, da un lato, la vendita di beni da parte del proprietario dell'oggetto da demolire all'impresa di demolizioni e, dall'altro lato, la prestazione di servizi di demolizione effettuata dall'impresa di demolizioni al venditore dei beni.

Se in tale fattispecie rilevi la circostanza che l'impresa di demolizioni, nella determinazione del prezzo nella propria offerta di acquisto per i beni, consideri quale fattore di riduzione del prezzo i costi derivanti dallo smantellamento e dalla rimozione dei beni.

Se rilevi la circostanza che il venditore dei beni sia consapevole del fatto che i costi derivanti all'impresa di demolizione dallo smantellamento e dalla rimozione dei beni vengano considerati quale fattore di riduzione del prezzo, tenendo conto del fatto che inter partes nulla viene pattuito in merito a tali costi e che non è previsto che l'importo stimato o effettivamente sostenuto dei costi medesimi giunga mai a conoscenza del venditore dei beni».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

28 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 1, e l'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva, debba essere interpretato nel senso che, quando, in forza di un contratto di demolizione, il prestatore, vale a dire un'impresa di demolizioni, deve effettuare lavori di tal genere e può, nei limiti in cui i rifiuti di demolizione contengono rottami metallici, rivendere questi ultimi, siffatto contratto prevede un'unica o due operazioni ai fini dell'IVA.

29 Anzitutto occorre rilevare che, in applicazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112, sono soggette all'IVA, rispettivamente, «le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale»

e «le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».

30 A tal riguardo, l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 definisce la cessione di beni come «il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario», mentre l'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva definisce la prestazione di servizi come «ogni operazione che non costituisce cessione di un bene».

31 Inoltre, risulta dalla giurisprudenza della Corte che una cessione di beni o una prestazione di servizi «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112, 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. Tale nesso diretto è accertato quando tra il prestatore e il destinatario intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (v., in tal senso, sentenza del 26 settembre 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

32 Nel caso di specie, risulta dalla decisione di rinvio che, in virtù del contratto di demolizione, il fornitore, vale a dire un'impresa di demolizioni, si impegna a fornire una prestazione di demolizione, compresi anche la rimozione e il corretto smaltimento dei materiali da asportare e dei rifiuti contro pagamento di un prezzo da parte del cliente. Risulta altresì dalla decisione di rinvio che tale fornitore cerca di valutare in anticipo la quantità di materiali e di rifiuti da smaltire e il loro prezzo di rivendita, per tenerne conto al momento della fissazione del prezzo per i lavori di demolizione. Inoltre, dalla decisione di rinvio risulta che, in forza di tale contratto, nella misura in cui i rifiuti di demolizione contengono rottami metallici, il suddetto fornitore può rivendere tali rottami a imprese che riacquistano i rottami metallici riciclabili.

33 È pacifico, nel procedimento principale, che l'impresa di demolizioni fornisce ai propri clienti, contro remunerazione, lavori di demolizione, nel territorio di uno Stato membro, e che quindi effettua una prestazione di servizi a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112.

34 Le questioni sollevate dal giudice del rinvio vertono, in sostanza, sulla questione se tale prestazione sia, inoltre, scambiata con una cessione di beni, ossia la cessione di rottami metallici recuperabili contenuti nei rifiuti e nei materiali utilizzati, di modo che la base imponibile di detta prestazione sia costituita sia dal prezzo pagato dal cliente sia da siffatta cessione.

35 A tal riguardo, risulta dalla giurisprudenza della Corte che 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 2006/112, qualora esista tuttavia un nesso diretto tra la prestazione di servizi e la cessione di beni e che il suo valore possa essere espresso in denaro (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2012, *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, punto 36 e giurisprudenza ivi citata). Lo stesso vale quando una cessione di beni è scambiata con una prestazione di servizi, purché tali medesime condizioni siano soddisfatte (v., in tal senso, sentenza del 26 settembre 2013, *la Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

36 Risulta dalla medesima giurisprudenza che 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 (sentenza del 26 settembre 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

37 Nel caso di specie, si evince dalla descrizione dei fatti all'origine del procedimento principale di cui al punto 32 della presente sentenza che il fornitore, vale a dire un'impresa di demolizioni, oltre a percepire una remunerazione da parte del proprio cliente per la fornitura dei lavori di demolizione, acquista, ai sensi del contratto di demolizione, i rottami recuperabili di quest'ultimo che esso può poi rivendere. Pertanto esiste, in questo caso, una cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

38 Per quanto riguarda la questione se la prestazione sia effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, risulta da costante giurisprudenza che il corrispettivo che funge da base imponibile di un'operazione costituisce un valore soggettivo. Non consistendo in una somma di denaro stabilita fra le parti, detto valore, per essere soggettivo, deve essere quello che il beneficiario di una 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 (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2012, Orfey, C?549/11, EU:C:2012:832, punti 44 e 45 e giurisprudenza ivi citata).

39 Ne consegue che, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, la cessione di rottami metallici recuperabili è fornita dietro un corrispettivo qualora l'acquirente, vale a dire un'impresa di demolizioni, attribuisca un valore a tale cessione, di cui tenga conto nel fissare il prezzo proposto per la prestazione dei lavori di demolizione, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

40 Ciò non è contraddetto dal fatto che la quantità e il valore dei rottami metallici che possono contenere i rifiuti di demolizione non sono stati concordati nel contratto di demolizione.

41 Risulta infatti dalla giurisprudenza della Corte che eventuali difficoltà tecniche nella determinazione dell'importo del corrispettivo non consentono, di per sé, di ritenere che questo non sussista (v., per analogia, sentenza del 14 luglio 1998, First National Bank of Chicago, C?172/96, EU:C:1998:354, punto 31).

42 In ogni caso, si deve rilevare che, nel caso menzionato al punto 39 della presente sentenza, è possibile determinare il valore della cessione dei rottami metallici recuperabili. Alla luce della giurisprudenza citata al punto 38 della presente sentenza, tale valore deve essere considerato pari all'importo della riduzione da parte del fornitore del prezzo della prestazione dei lavori di demolizione.

43 Inoltre, nemmeno la circostanza per la quale il destinatario del servizio di demolizione non abbia conoscenza dell'esatto importo corrispondente al valore dei rottami metallici recuperabili, come valutato dal prestatore di servizi, può opporsi alla conclusione di cui al punto 39 della presente sentenza (v., per analogia, sentenza del 14 luglio 1998, First National Bank of Chicago, C?172/96, EU:C:1998:354, punto 49).

44 Di conseguenza, in un caso del genere, vi è uno scambio di prestazioni corrispettive, nell'ambito di uno stesso contratto, tra il fornitore e il proprio cliente, ed esiste allora un nesso diretto, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 35 della presente sentenza, tra la prestazione dei lavori di demolizione e la cessione dei rottami recuperabili.

45 Per quanto riguarda la questione se la cessione dei rottami metallici recuperabili di cui trattasi nel procedimento principale costituisca un'operazione imponibile, occorre chiarire che, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112, una cessione di beni a titolo oneroso è soggetta all'IVA solo se è effettuata da un «soggetto passivo che agisce in quanto tale», circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

46 In un caso del genere, la base imponibile della prestazione di servizi oggetto di un contratto di demolizione come quello di cui trattasi nel procedimento principale sarà costituita dal prezzo effettivamente pagato dal cliente e dal valore attribuito, da parte del fornitore, ai rottami metallici recuperabili, quale riflessa nell'importo della riduzione del prezzo fatturato della prestazione.

47 Può tuttavia accadere che, talvolta, questo valore non rispecchi la realtà economica e commerciale che, secondo la giurisprudenza della Corte, pur costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA. Spetterebbe, in tal caso, al giudice nazionale accertare, tenendo conto di tutte le circostanze rilevanti, l'assenza di un abuso (v., in tal senso, sentenza del 20 giugno 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, punti 39, 46, e 52).

48 Pertanto, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 1, e l'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che, quando, in forza di un contratto di demolizione, il prestatore, vale a dire un'impresa di demolizioni, deve effettuare lavori di tal genere e può, nei limiti in cui i rifiuti di demolizione contengono rottami metallici, rivendere questi ultimi, siffatto contratto prevede una prestazione di servizi a titolo oneroso, vale a dire la prestazione dei lavori di demolizione, e, in aggiunta, una cessione di beni a titolo oneroso, vale a dire la cessione di detti rottami metallici, se l'acquirente, ossia tale società, attribuisce un valore a tale cessione, di cui tiene conto nel fissare il prezzo proposto per la prestazione dei lavori di demolizione; tuttavia, tale cessione è soggetta all'IVA solo se è effettuata da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

Sulla seconda questione

49 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 1, e l'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva, debba essere interpretato nel senso che qualora, in forza di un contratto di acquisto a fini di smantellamento, l'acquirente, vale a dire un'impresa di demolizioni, acquisti un bene da smantellare e si impegni, a fronte di una penale, a smantellare e a rimuovere tale bene, nonché a rimuovere i rifiuti che ne risultano entro un termine prestabilito nel contratto, detto contratto prevede un'unica o due operazioni ai fini dell'IVA.

50 Nel caso di specie, risulta dalla decisione di rinvio che, nell'ambito del contratto di acquisto a fini di smantellamento, l'acquirente, vale a dire un'impresa di demolizioni, acquista vecchi edifici, situati sopra la superficie del terreno in un sito industriale, e altresì macchinari, attrezzature e altri beni mobili, che deve, in base al contratto, smantellare e rimuovere, ivi compresi i rifiuti che ne derivano, entro un termine prestabilito, dai locali o dal sito industriale, a fronte di una penale. Inoltre, risulta dalla decisione di rinvio che l'acquirente cerca di valutare in anticipo i costi di smantellamento, rimozione e corretto smaltimento dei beni da smantellare, al fine di tenerne conto nel prezzo di acquisto offerto.

51 È pacifico che, nel procedimento principale, un tale contratto prevede la cessione di un bene a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2006/112, sul territorio di uno Stato membro, vale a dire la cessione di un bene da smantellare dietro pagamento di un prezzo di acquisto. Purché tale prestazione sia effettuata «da un soggetto passivo che agisce

in quanto tale», ai sensi di tale disposizione, il che spetta al giudice del rinvio verificare, si tratta, in una situazione del genere, di un'operazione imponibile.

52 Le questioni sollevate dal giudice del rinvio vertono, in sostanza, sulla questione se tale cessione sia, inoltre, scambiata con una prestazione di servizi, vale a dire lavori di smantellamento e rimozione, di modo che la base imponibile della cessione stessa sia costituita tanto dal prezzo di acquisto di cui al punto precedente della presente sentenza, quanto da tale prestazione.

53 A tal riguardo, sembra che dalla descrizione dei fatti di cui al punto 50 della presente sentenza risulti che l'acquirente, vale a dire un'impresa di demolizioni, oltre a pagare il prezzo di acquisto convenuto nel contratto per la cessione del bene da smantellare, deve, in forza di questo contratto, smantellare e rimuovere tale bene, e rimuovere i rifiuti che ne derivano, entro un termine prestabilito, a fronte di una penale. Nella misura in cui l'acquirente deve smantellare e rimuovere tale bene, e rimuovere i rifiuti che ne derivano, rispondendo specificamente alle esigenze del venditore, il che spetta al giudice del rinvio determinare, si tratta, in tale situazione, di una prestazione di servizi, ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

54 Conformemente alla giurisprudenza ricordata al punto 38 della presente sentenza, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, la prestazione dei lavori di smantellamento e rimozione è fornita contro un corrispettivo se l'acquirente, vale a dire un'impresa di demolizioni, attribuisce un valore a tale prestazione di cui tiene conto nel prezzo d'acquisto che propone, come fattore di riduzione di detto prezzo, il che è una questione che spetta al giudice del rinvio verificare.

55 Tenuto conto delle considerazioni di cui ai punti 40, 41 e 43 della presente sentenza, occorre rilevare che a tale conclusione non osta né il fatto che i costi della prestazione dei lavori di smantellamento e rimozione non siano stati concordati tra le parti, né che il venditore non sia a conoscenza dell'importo delle spese che sono prese in considerazione nella determinazione del prezzo di acquisto proposto.

56 In ogni caso, nel caso menzionato al punto 54 della presente sentenza, è possibile determinare il valore della prestazione di lavori di smantellamento e rimozione. Alla luce della giurisprudenza citata al punto 38 della presente sentenza, infatti, tale valore dev'essere considerato uguale all'importo che l'acquirente, vale a dire un'impresa di demolizioni, prende in considerazione, come fattore di riduzione del prezzo d'acquisto per il bene da smantellare.

57 Di conseguenza, in un caso del genere, vi è uno scambio di prestazioni corrispettive, nell'ambito di uno stesso contratto, tra l'acquirente, vale a dire un'impresa di demolizioni, e il beneficiario, vale a dire il fornitore del bene da smantellare, e quindi esiste un nesso diretto, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 35 della presente sentenza, tra la cessione del bene da smantellare e la prestazione dei lavori di smantellamento e rimozione.

58 In tal caso, la base imponibile della cessione del bene da smantellare sarebbe, quindi, costituita dal prezzo effettivamente pagato per l'acquisto di tale bene e l'importo corrispondente al fattore applicato dall'acquirente per ridurre il prezzo di acquisto proposto.

59 Può tuttavia accadere, talvolta, che questo importo non rifletta la realtà economica e commerciale che, conformemente alla giurisprudenza ivi citata al punto 47 della presente sentenza, pur costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA e, in tal caso, spetterebbe, secondo tale giurisprudenza, al giudice nazionale accertare, tenendo conto di tutte le circostanze rilevanti, l'assenza di un abuso.

60 Pertanto, si deve rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 2, paragrafo

1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 1, e l'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che qualora, in forza di un contratto di acquisto a fini di smantellamento, l'acquirente, vale a dire un'impresa di demolizioni, acquisti un bene da smantellare e si impegna, a fronte di una penale, a smantellare e a rimuovere tale bene, nonché a rimuovere i rifiuti entro un termine prestabilito nel contratto, tale contratto prevede una cessione di beni a titolo oneroso, vale a dire la cessione di un bene da smantellare; tale cessione è soggetta all'IVA solo se è effettuata da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, il che spetta al giudice del rinvio verificare. Nella misura in cui l'acquirente è tenuto a smantellare e a rimuovere tale bene, e i rifiuti che ne risultano, rispondendo specificamente alle esigenze del venditore, ciò che spetta al giudice del rinvio verificare, tale contratto comprende, inoltre, una prestazione di servizi a titolo oneroso, vale a dire la prestazione di lavori di smantellamento e rimozione, se detto acquirente attribuisce un valore a tale prestazione di cui tiene conto nel prezzo che propone, come fattore di riduzione del prezzo d'acquisto del bene da smantellare, il che è una questione che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

61 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 (Nona Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letto in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 1, e l'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che, quando, in forza di un contratto di demolizione, il prestatore, vale a dire un'impresa di demolizioni, deve effettuare lavori di tal genere e può, nei limiti in cui i rifiuti di demolizione contengono rottami metallici, rivendere questi ultimi, siffatto contratto prevede una prestazione di servizi a titolo oneroso, vale a dire la prestazione dei lavori di demolizione, e, in aggiunta, una cessione di beni a titolo oneroso, vale a dire la cessione di detti rottami metallici, se l'acquirente, ossia tale società, attribuisce un valore a tale cessione, di cui tiene conto nel fissare il prezzo proposto per la prestazione dei lavori di demolizione; tuttavia, tale cessione è soggetta all'imposta sul valore aggiunto solo se è effettuata da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.**
- 2) **L'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112, letto in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 1, e l'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che qualora, in forza di un contratto di acquisto a fini di smantellamento, l'acquirente, vale a dire un'impresa di demolizioni, acquisti un bene da smantellare e si impegna, a fronte di una penale, a demolire o smantellare e a rimuovere tale bene, nonché a rimuovere i rifiuti entro un termine prestabilito nel contratto, tale contratto prevede una cessione di beni a titolo oneroso, vale a dire la cessione di un bene da smantellare; tale cessione è soggetta all'imposta sul valore aggiunto solo se è effettuata da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, il che spetta al giudice del rinvio verificare. Nella misura in cui l'acquirente è tenuto a demolire o smantellare e a rimuovere tale bene, e i rifiuti che ne risultano, rispondendo così specificamente alle esigenze del venditore, ciò che spetta al giudice del rinvio verificare, tale contratto comprende, inoltre, una prestazione di servizi a titolo oneroso, vale a dire la prestazione di lavori di demolizione o smantellamento e rimozione, se detto acquirente attribuisce un valore a tale prestazione di cui tiene conto nel prezzo che propone, come fattore di riduzione del prezzo d'acquisto del**

bene da smantellare, il che è una questione che spetta al giudice del rinvio verificare.

Firme

* Lingua processuale: il finlandese.