

**Causa C-411/24**

**Domanda di pronuncia pregiudiziale**

**Data di deposito:**

12 giugno 2024

**Giudice del rinvio:**

Bundesfinanzhof (Germania)

**Data della decisione di rinvio:**

10 gennaio 2024

**Ricorrente in primo grado e in cassazione:**

D GmbH & Co. KG

**Resistente in primo grado e in cassazione:**

Finanzamt A

---

**BUNDESFINANZHOF (CORTE TRIBUTARIA FEDERALE, GERMANIA)**

**ORDINANZA**

Nella causa

D GmbH & Co. KG

ricorrente in primo grado e in cassazione

[OMISSIS]

contro

Finanzamt A

resistente in primo grado e in cassazione

l'XI Sezione

in data 10 gennaio 2024 ha così deciso:

## Dispositivo

I. Alla Corte di giustizia dell'Unione europea viene sottoposta la seguente questione pregiudiziale:

Se l'articolo 24, paragrafo 1, e l'articolo 98, paragrafi 1 e 2, in combinato disposto con l'allegato III, categoria 12, della direttiva 2006/112/CE, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una disposizione nazionale come l'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul fatturato), secondo la quale uno Stato membro può escludere dall'aliquota ridotta prevista da tale articolo per la locazione di stanze e camere da letto che un imprenditore riserva all'alloggio temporaneo di terzi, in applicazione di un obbligo di scomposizione della prestazione sancito a livello nazionale, prestazioni non direttamente funzionali alla locazione e remunerate tramite il corrispettivo versato per la locazione, anche se si tratta di prestazioni accessorie dipendenti rispetto all'alloggio temporaneo di terzi – come nella presente fattispecie, con riguardo alla messa a disposizione di un parcheggio e di strutture per il fitness e il benessere, nonché di una rete locale senza fili (WLAN) di proprietà dell'albergo.

II. Il procedimento è sospeso fino alla pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione europea.

## Motivazione

A.

- 1 1 La ricorrente in primo grado e in cassazione (in prosieguo: la «ricorrente») gestiva alberghi in A e B nel 2011 (anno di riferimento).
- 2 Entrambi gli alberghi dispongono di parcheggi per autoveicoli, che potevano essere utilizzati dagli ospiti che pernottano senza l'addebito separato di un corrispettivo, dagli altri visitatori e dal pubblico. Inoltre, la ricorrente metteva a disposizione una rete locale senza fili (WLAN) per gli ospiti di entrambi gli alberghi, senza l'addebito separato di un corrispettivo. In uno dei due alberghi, gli ospiti avevano anche accesso alle strutture per il fitness e il benessere. La ricorrente non addebitava separatamente alcun corrispettivo per tale servizio.
- 3 [OMISSIS]
- 4 Nella dichiarazione IVA relativa all'anno di riferimento presentata dalla ricorrente, figuravano cessioni e altre prestazioni assoggettate all'aliquota IVA ordinaria del 19% e cessioni e altre prestazioni assoggettate all'aliquota IVA ridotta del 7%. La ricorrente considerava la concessione del diritto di uso del parcheggio una prestazione accessoria rispetto alla prestazione di alloggio assoggettabile a tassazione ridotta.

- 5 La resistente in primo grado e in cassazione (Finanzamt [ufficio delle imposte; in prosieguo: il «FA»]), non ritenendo ammissibile detta dichiarazione, si discostava dalla dichiarazione IVA annuale del ricorrente ed emetteva pertanto un avviso di accertamento IVA, con riguardo all'anno di riferimento, soggetto a verifica (articolo 168, dell'Abgabenordnung [Codice tributario tedesco; in prosieguo: l'«AO»]).
- 6 La ricorrente presentava un'opposizione, chiedendo di effettuare la tassazione conformemente a quanto dichiarato. La concessione del diritto di uso del parcheggio a titolo gratuito costituirebbe una prestazione accessoria rispetto al pernottamento che, come quest'ultimo, sarebbe assoggettata all'aliquota ridotta.
- 7 [OMISSIS]
- 8 A seguito di una verifica esterna riguardante l'anno di riferimento ed effettuata presso la ricorrente, l'incaricato della verifica riteneva che l'aliquota ordinaria fosse applicabile anche alla messa a disposizione della WLAN, del parcheggio, e delle strutture per il fitness e il benessere.
- 9 Il FA, in linea con il parere dell'incaricato della verifica, emetteva un avviso di accertamento IVA rettificato riguardante l'anno di riferimento [OMISSIS], da ultimo in data 21 novembre 2018. Anche tale avviso di rettifica è stato oggetto del procedimento di opposizione ai sensi dell'articolo 365, paragrafo 3, prima frase, dell'AO.
- 10 Con decisione del 30 luglio 2019, il FA respingeva l'opposizione del ricorrente in quanto infondata. [OMISSIS]
- 11 Con sentenza del 19 agosto 2021 – 5 K 174/19, pubblicata in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 140 -, il FG rigettava il ricorso. Con la messa a disposizione della W-LAN, del parcheggio, e delle strutture per il fitness e il benessere WiFi, parcheggi, strutture per il fitness e il benessere, il ricorrente aveva fornito prestazioni a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'UStG agli ospiti che fruivano dell'alloggio (e agli altri visitatori dei suoi alberghi). [OMISSIS] Tali prestazioni imponibili non potrebbero essere assoggettate all'aliquota ridotta di cui all'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'UStG. Il legislatore tedesco avrebbe fatto un uso selettivo della facoltà concessa dall'articolo 98, paragrafi 1 e 2, in combinato disposto con l'allegato III, categoria 12, della direttiva IVA e con l'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, dell'UStG. Non ogni «alloggio fornito da alberghi e simili», comprese le prestazioni accessorie fornite al riguardo, sarebbe assoggettato all'aliquota IVA ridotta, bensì le sole prestazioni direttamente funzionali alla locazione. Ciò non sarebbe contestabile ai sensi del diritto dell'Unione. Gli Stati membri non sarebbero costretti a tassare con un'aliquota ridotta tutte le operazioni elencate in una categoria dell'Allegato III della direttiva IVA. Sarebbe invece ammessa una «scelta selettiva». Il principio secondo cui una prestazione accessoria dipendente condivide il medesimo trattamento riservato alla prestazione principale avrebbe

una posizione secondaria rispetto a tale obbligo di scomposizione della prestazione.

- 12 Con il suo ricorso per cassazione (Revision), la ricorrente lamenta una violazione delle norme sostanziali e sostiene che il FG abbia commesso un errore di diritto nel considerare la messa a disposizione del WLAN, del parcheggio, e di strutture per il fitness e il benessere come una prestazione a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'UStG. [OMISSIS] Inoltre, il FG non avrebbe riconosciuto che gli elementi aggiuntivi della prestazione sarebbero direttamente funzionali all'alloggio ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'UStG. Inoltre, il giudice tributario non avrebbe tenuto conto del principio dell'unicità della prestazione sancito dal diritto dell'Unione. È pur vero che, nella sentenza del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, la Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte») ha affermato che gli Stati membri, ai sensi dell'articolo 98 della direttiva IVA, avrebbero la facoltà di tassare selettivamente con un'aliquota ridotta soltanto taluni elementi di una categoria dell'allegato III della direttiva IVA. Tuttavia, la suddetta giurisprudenza non stabilirebbe una limitazione del principio di unicità della prestazione, derivante dall'articolo 2 della direttiva IVA. Tale conclusione discenderebbe altresì dalla sentenza della Corte del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22. Dal punto di vista del consumatore medio, tutte le prestazioni aggiuntive sarebbero riconducibili alla locazione della camera d'albergo quale prestazione principale chiaramente prevalente. Secondo la giurisprudenza della Corte, ciò implicherebbe l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta riservata alla locazione di camere d'albergo anche a tali prestazioni aggiuntive. Inoltre, ogni prestazione aggiuntiva dovrebbe essere considerata direttamente funzionale alla locazione, in quanto contribuirebbe all'aumento del numero di pernottamenti, promuovendo così l'attività di locazione.
- 13 La ricorrente chiede sostanzialmente l'annullamento della decisione anticipata, della decisione sull'opposizione del 30 luglio 2019 e degli avvisi di rettifica IVA riguardanti l'anno di riferimento.
- 14 Il FA chiede il rigetto del ricorso per cassazione in quanto infondato.
- 15 12 Il FA, in linea con la decisione anticipata impugnata, ritiene, in particolare, che la ricorrente, mediante la messa a disposizione del WLAN, del parcheggio e delle strutture per il fitness e il benessere, abbia manifestato la propria volontà, a titolo continuativo, di fornire agli ospiti dell'albergo le prestazioni aggiuntive offerte, soddisfacendo così i requisiti della nozione di prestazione di cui alla normativa sull'IVA. [OMISSIS] La messa a disposizione del WLAN, del parcheggio e delle strutture per il fitness e il benessere non dovrebbe neppure essere considerata come una prestazione direttamente funzionale all'alloggio. Al riguardo si tratterebbe di prestazioni che, secondo l'intenzione del legislatore, non dovrebbero essere assoggettate all'imposta ridotta. L'obbligo di scomposizione della prestazione di cui all'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'UStG non può essere contestato ai sensi del diritto dell'Unione. Ciò

comporterebbe che le prestazioni accessorie dipendenti non condividono il medesimo trattamento della prestazione principale e non sono assoggettate all'aliquota IVA ridotta ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, prima frase, dell'UStG.

- 16 [OMISSIS] [Sospensione del procedimento in attesa della decisione della Corte nella causa C-516/21]
- 17 La ricorrente vede confermata la propria tesi giuridica. Applicata alla presente controversia, essa implica che anche le prestazioni accessorie di cui trattasi dovrebbero del pari essere assoggettate all'aliquota ridotta di cui all'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, dell'UStG.
- 18 Al contrario, il FA sostiene che la sentenza della Corte del 4 maggio 2023, Finanzamt X, C 516/21, EU:C:2023:372 non sarebbe applicabile ai fatti da valutare nel presente caso. Le prestazioni di cui alla suddetta sentenza sarebbero direttamente funzionali alla prestazione di locazione, mentre le prestazioni controverse nella fattispecie in esame non costituirebbero una caratteristica essenziale della mera prestazione di alloggio. Dalla sentenza della Corte non potrebbe trarsi una conclusione pertinente in merito alla possibilità di un'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta di cui all'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, dell'UStG.

B.

- 19 Questa Sezione sospende il procedimento e sottopone alla Corte la questione pregiudiziale di cui al dispositivo, ai sensi dell'articolo 267, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.
- 20 I. Disposizioni pertinenti
- 21 1. Diritto dell'Unione
- 22 Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nella versione applicabile al procedimento principale

Articolo 2

1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

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

Articolo 24

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

## Articolo 98

1. Gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte.
2. Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III. Le aliquote ridotte non si applicano ai servizi forniti per via elettronica.
3. Quando applicano le aliquote ridotte previste al paragrafo 1 alle categorie relative a beni, gli Stati membri possono far ricorso alla nomenclatura combinata per delimitare con precisione la categoria in questione.

Allegato III: Elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98

12. alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte;

23 2. Diritto nazionale

24 Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul fatturato) del 21 febbraio 2005 (BGBl. I 2005, pag. 386) nella versione applicabile al procedimento principale

Articolo 1, paragrafo 1, punto 1

1. Sono soggette all'imposta sul fatturato le operazioni seguenti:
  - 1) le cessioni e altre prestazioni effettuate a titolo oneroso nel territorio nazionale da un imprenditore nell'ambito della sua attività imprenditoriale. (...)

Articolo 12

1. L'imposta è pari al 19% della base imponibile per ciascuna operazione imponibile (...)
2. L'imposta è ridotta al 7% per le operazioni seguenti:
  - 11) la locazione di stanze e camere da letto che un imprenditore riserva all'alloggio temporaneo di terzi, nonché per la locazione temporanea di aree per campeggio. La prima frase non si applica alle prestazioni che non sono direttamente funzionali alla locazione, anche se tali prestazioni sono remunerate con il corrispettivo versato per la locazione; (...)

25 II. Valutazione delle questioni preliminari

26 1. Il FG ha correttamente ritenuto che la ricorrente abbia messo a disposizione a titolo oneroso il WLAN, il parcheggio, e le strutture per il fitness e il benessere quali prestazioni accessorie alla prestazione di alloggio.

- 27 a) Quanto ai principi inerenti alla determinazione della prestazione principale e della prestazione accessoria, onde evitare ripetizioni, questa Sezione rinvia alle osservazioni formulate al punto B.II.1. della domanda di pronuncia pregiudiziale del 10 gennaio 2024 – XI R 11/23 (XI R 34/20).
- 28 b) Di conseguenza, la messa a disposizione del WLAN, del parcheggio e delle strutture per il fitness e il benessere, che non erano prenotabili a parte né vi si poteva rinunciare e la cui fruizione non veniva fatturata separatamente, rientrando invece nel prezzo forfettario, costituisce una prestazione accessoria indissolubilmente collegata alla prestazione principale – segnatamente, l'alloggio degli ospiti che si recano negli alberghi della ricorrente. A tal riguardo, si ravvisa una prestazione unica unitamente all'alloggio.
- 29 c) Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, la circostanza che quest'ultima non riceva un corrispettivo separato non comporta che le suddette prestazioni accessorie siano fornite a titolo gratuito (v. sentenza della Corte del 5 ottobre 2023, Deco Proteste – Editores, C-505/22, EU:C:2023:731).
- 30 2. Contrariamente alla tesi della ricorrente, il fatto che gli ospiti dell'albergo non abbiano effettivamente usufruito di alcune delle prestazioni aggiuntive offerte non impedisce di ravvisare l'esistenza di una prestazione a titolo oneroso.
- 31 [OMISSIS]
- 32 [OMISSIS]
- 33 [OMISSIS] [Dettagli sulla nozione di prestazione ai sensi della normativa sull'IVA]
- 34 III. Sull'adizione della Corte
- 35 23 Questa Sezione nutre dubbi sulla questione se, a seguito delle sentenze della Corte del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, e del 4 maggio 2023, Finanzamt X, C-516/21, EU:C:2023:372, essa possa ancora attenersi alla propria giurisprudenza, secondo la quale l'obbligo di scomposizione della prestazione di cui all'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'UStG è conforme al diritto dell'Unione (v., al riguardo, sentenza del BFH del 24 aprile 2013 – XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, punto 57).
- 36 1. Sulla questione pregiudiziale e sulla tesi giuridica di questa Sezione
- 37 Onde evitare ripetizioni, questa Sezione fa riferimento alla propria motivazione in merito alla questione pregiudiziale contenuta nei punti B.III.1 e 2 della domanda di pronuncia pregiudiziale del 10 gennaio 2024 – XI R 11/23 (XI R 34/20) relativa alla messa a disposizione di un parcheggio quale prestazione accessoria dipendente rispetto all'alloggio temporaneo di terzi.
- 38 2. Rilevanza

- 39 La questione pregiudiziale è rilevante ai fini della decisione anche nella presente controversia. Qualora la risposta fosse negativa, il ricorso per cassazione della ricorrente dovrebbe essere respinto in quanto infondato. Qualora la risposta fosse affermativa, l'applicazione dell'aliquota ordinaria alla messa a disposizione del WLAN, del parcheggio e delle strutture per il fitness e il benessere sarebbe priva di un legittimo fondamento, per cui il ricorso dovrebbe essere accolto sotto tale profilo.
- 40 [OMISSIS]

DOCUMENTO DI LAVORO