



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BOLZANO

SEZIONE 2 Sentenza 63/ 2 /2012 depositata il 28 Novembre 2012

Imposte e tasse in genere – Iva – settore alberghiero - prestazioni accessorie- Iva al 10% applicabilità- limitazione dell' agevolazione ai pacchetti omnicomprensivi- non sussiste

La scelta dell'aliquota applicabile a prestazioni ontologicamente non diverse non può essere rimessa al sistema di commercializzazione della prestazione principale e di quella ad essa collegata ma deve dipendere dalla natura e dalla funzione che una prestazione ha per essere qualificata come accessoria alla prestazione principale.

L'accessorietà ben può essere anche eventuale ed assolvere più semplicemente alla funzione di integrare, completare, migliorare o favorire la fruizione della prestazione principale.

La scelta legislativa di un'aliquota ridotta, perseguendo con evidenza la finalità di favorire le attività del settore alberghiero e del turismo in generale, induce a ritenere che l'agevolazione non possa riferirsi staticamente alla sola tipologia delle strutture ricettive e alle prestazioni strettamente alberghiere, quali definite nella norma richiamata ma debba tenere conto, con una sorta di rinvio dinamico, non solo delle modifiche normative successivamente intervenute, ma al tempo stesso anche dell'evoluzione che questo specifico settore economico ha progressivamente registrato nel corso degli anni, ampliando il numero e la qualità dei servizi offerti all'utenza.

Svolgimento del processo

Il presente contenzioso, originato da un verbale di constatazione della guardia di finanza a conclusione di una verifica effettuata nei confronti della..... Concernente la rettifica della dichiarazione Iva per l'anno 2004, con il recupero di una maggiore imposta pari a..... Per erronea applicazione dell'aliquota ridotta del 10% a prestazioni wellness e non corretto computo delle somme corrisposte dai clienti alle agenzie di viaggio, nonché il recupero a tassazione, per il medesimo anno, della quota di un contributo percepito dalla società per l'acquisto del terreno sul quale stato poi eretto l'albergo da qualificarsi sopravvenienza attiva.

Il contribuente, nell'impugnare l'atto impositivo, ha sollevato svariate questioni preliminari

e nel merito ha sostanzialmente dedotto che i servizi wellness erogati nella struttura alberghiera possono considerarsi prestazioni accessorie a quelle propriamente alberghiere e andare perciò soggetti all'aliquota Iva ridotta del 10% previsto dalla tabella a parte terza voce 120 allegata d.p.r. 633/73; ha poi sostenuto di aver correttamente calcolato gli acconti versati dei cliente ad agenzie di viaggio; ha infine dedotto di avere contabilizzato il contributo percepito per l'acquisto del terreno in conformità dell'articolo 83 88 del Tuir.

In via subordinata, ha chiesto la non applicazione delle sanzioni.

Dal canto suo, l'Ufficio ha puntualmente contestato le eccezioni preliminari e le deduzioni di merito della ricorrente.

Con sentenza numero 184/01/10 del 22 novembre/20 dicembre 2010, la Commissione di primo grado, in parziale accoglimento del ricorso, ha annullato il solo recupero a tassazione dell'importo di euro..... Corrispondente alla quota di contributi imputata l'acquisto di beni ammortizzabili, respingendo il resto. Il tutto a spese compensate.

Ha proposto appello principale è la società..... e appello incidentale l'Ufficio sul capo della sentenza rispetto al quale è rimasto soccombente.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1.-Le questioni preliminari della difesa della società..... Ha già prospettato in primo grado e riproposto in appello, impropriamente qualificando l'eccezione di nullità della sentenza, sono da respingere. Prima fra tutte, quella dell'inesistenza della notifica dell'avviso di accertamento, che l'ufficio ha legittimamente per correttamente effettuata a mezzo posta, come consentito dall'articolo 14 della legge numero 883 1982, per cui la dedotta violazione delle prescrizioni dettate dagli articoli 148 e 149 c.p.c. non è affatto pertinente riguardando detti articoli le notificazioni eseguite dall'ufficiale giudiziario.

Parimenti infondata è la censura di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento e di violazione dell'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente per omessa allegazione di atti richiamati. Al riguardo, si osserva che le ragioni di fatto e diritto sulle quali poggia l'atto impositivo sono tratte da due diversi processi verbali di constatazione della guardia di finanza che la società ha avuto ritualmente notificati.

Va poi condivisa anche la motivazione con la quale il primo giudice ha ritenuto infondata

l'eccezione di nullità dell'abito per asserito difetto di sottoscrizione da parte del titolare dell'ufficio. Sono stati infatti resi noti gli estremi del provvedimento di delega conferita al funzionario che ha poi sottoscritto l'atto. Quanto all'asserita violazione del disposto dell'articolo 12 comma quinto dello statuto dei diritti del contribuente, va rilevato che la verifica fiscale non ebbe durata superiore ai 30 giorni e che in ogni caso che il superamento di tale limite temporale senza specifico provvedimento di proroga non li ferma la validità della verifica e dei suoi esiti.

2.- Muovendo da un'interpretazione estremamente rigida della nozione di accessorie da usata dall'articolo 12 del d.p.r. 633/1972 ed aderendo pienamente sul punto alla tesi dell'Ufficio, la Commissione di primo grado ha escluso che servizi di wellness erogati dalla società alla propria clientela (e in qualche caso anche a persone non alloggiate) potessero qualificarsi, ai fini fiscali, come una prestazione accessoria a quella propriamente alberghiera, e come tali beni assoggettati all'aliquota ridotta del 10%. E sempre allineandosi a quanto ritenuto dall'amministrazione finanziaria, il primo giudice ha sostenuto che tali prestazioni possono assumere il connotato di accesso vietato solo quando formino oggetto di pacchetti nei quali al soggiorno viene aggiunto "un numero predefinito di trattamenti estetici e/o di benessere a un prezzo corporale predefinito, senza possibilità per il cliente di modificare quantità e qualità delle prestazioni offerte". Solo in tale ipotesi, si afferma, si darebbe tra prestazioni wellness prestazione alberghiera in senso stretto quel nesso funzionale che costituisce l'essenza del rapporto di accessoriata e giustifica una tassazione Iva uniforme del corrispettivo delle due prestazioni. Secondo l'agenzia delle entrate, andrebbe ravvisata in siffatto sistema "un'unica prestazione e non una prestazione principale e una prestazione accessoria, come testualmente si legge a pagina nove della memoria di controdeduzioni dell'Ufficio all'appello del contribuente.

Sull'applicabilità dell'aliquota ridotta del 10% alle prestazioni wellness inserite in un pacchetto si può certamente concordare, ma ragioni di coerenza, come rettamente sostiene la difesa della società appellante, e quale criterio vale adottato anche per le stesse prestazioni, ove richieste di volta in volta dal cliente nel corso del soggiorno alberghiero, non potendo le due situazioni discriminate per il solo fatto che quantità tipologia delle prestazioni siano state predefinite e il corrispettivo globale determinato in via forfettaria. Se così non fosse, la scelta dell'aliquota applicabile a prestazioni ontologicamente diverse finirebbe per essere rimessa al sistema di "commercializzazione" adottato dall'albergatore, anziché dipendere dalla natura e funzione di una prestazione per essere qualificata come accessoria alla prestazione principale.

Or bene, la tabella A parte III allegata al decreto Iva concernente beni servizi soggetti all'aliquota del 10%, include alla voce 120 "le prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo sei della legge 17 marzo 1983, numero 217 e successive modificazioni". La scelta legislativa di un'aliquota ridotta, perseguendo con evidenza la finalità di favorire le attività nel settore alberghiero e del turismo ingenerare, inducono a ritenere che l'agevolazione non possa riferirsi tatticamente alla sulla tipologia delle strutture ricettive e alle prestazioni strettamente alberghiere, quali definite dalla norma richiamata (esercizi ricettivi aperti al pubblico, gestione unitaria, che forniscono alloggio, eventualmente vitto e altri servizi accessori, a il grande ubicati o più stabili o parti di stabili"), ma debba tener conto, con una sorta di rinvio dinamico, non solo delle modifiche normative successivamente intervenute (chi si cita, ad esempio, la facoltà delle regioni e delle province autonome di fissare gli standard di qualità dei servizi offerti, ai quali riferire i criteri di classificazione delle strutture turistiche), ma al tempo stesso anche dell'evoluzione che questo specifico settore economico ha progressivamente registrato nel corso degli anni, ampliando il numero alla qualità dei servizi offerti all'utenza. E tra questi spiccano segnatamente nel ramo del cosiddetto "soggiorno vacanza" i servizi wellness o di benessere "quali piscine, palestre, saune, massaggi, bagni ragazza, trattamenti estetici ed altre ancora), che accrescono il comfort del soggiorno e costituiscono il mezzo per fruire degli migliori condizioni del servizio alberghiero.

Le considerazioni che precedono dovrebbero dunque convincere dell'incoerenza della tesi secondo la quale l'aliquota Iva agevolata, al di fuori dell'ipotesi delle offerte onnicomprensive, non va estesa e prestazioni wellness e quindi ad un fattore che indiscutibilmente concorre a incrementare il prodotto turistico-alberghiero

. In conclusione, l'appello di parte su tale campo della sentenza merita accoglimento.

Va, pertanto, confermato l'avviso di accertamento nella parte in cui ha applicato l'aliquota ordinaria del 20% alle prestazioni di cui risultano aver fruito anche persone non alloggiato nell'albergo della società, condizione questa espressamente richiesta dalla voce 120 della tariffa dell'applicazione dell'aliquota ridotta.

3.- in relazione al rilievo Iva concernenti criterio adottato dalla società per il calcolo degli acconti versati dei cliente alle agenzie di viaggio, le doglianze di parte sono infondate.

Come esattamente ritenuto negli impugnata sentenza, dette somme andavano detratti enunciata dalla base imponibile fatturata, ma dal saldo dovuto. Ufficio, viceversa, ha correttamente scorporato l'Iva dal corrispettivo lordo è determinato in tal modo la base

imponibile, sulla quale ha calcolato l'imposta dovuta tenendo conto dell'Iva già liquidata dalla parte.

Parimenti corretto è il rilievo sul mancato computo della base imponibile della commissione corrisposta dai clienti alle agenzie di viaggio.

4.- L'Appello di parte va disatteso anche sulla questione del recupero tassazione, ai fini Iva, dell'importo di euro..... Che la commissione di primo grado ha ritenuto correttamente operato.

Trattasi di sopravvenienze attive scaturita da un contributo di complessivi euro..... percepito in lettere errate dalla Società per l'acquisto del terreno sul quale è stato edificato l'albergo. Detto terreno non è stato considerato come parte del costo del fabbricato, ma trattato contabilmente e fiscalmente come cespite autonomo, per cui raccolta di contributo percepito nell'anno 2004, in misura pari all'aliquota del contributo riferito al suolo, doveva necessariamente concorrere alla formazione del reddito dell'anno 2004 quale sopravvenienze attive ex articolo 88 del Tuir

5.- L'appello incidentale proposto dall'Ufficio sul capo della sentenza che ha annullato il recupero cassazione, ai fini Irap, dell'importo di euro..... va respinto.

Trattasi di quota di contributo, che come sopra detto la società ha trattato come contributo in conto-impianti, pur se ha erogato per l'acquisto del terreno, e come tale afferente all'acquisto di beni ammortizzabili.

Non si ritiene influente, come invece sull'ufficio, la circostanza che la Società avvalendosi della facoltà prevista dall'articolo 102 del Tuir (nel testo all'epoca vigente) abbia potuto raddoppiare il coefficiente di ammortamento nell'esercizio di entrata in funzione del cespite e nei due esercizi successivi

.6.- Per la parte in una colta del ricorso del contribuente (recupero dell'Iva per le prestazioni un bell'essere erogate clienti non alloggiati, recupero Iva per non corretto computo degli acconti e recupero tassazione ai fini dell'ira della sopravvenienze attive di euro.....), Troveranno applicazione le sanzioni di legge, non ravvisandosi obiettive condizioni di incertezza sulla portata e ambito di applicazione della norma è violate.

7.-dandosi soccombenza parziale reciproca, si compenso le spese del grado.

P.Q.M.

In parziale accoglimento dell'appello principale dichiara applicabile alle prestazioni wellness maturate nell'ambito dell'attività dell'alberghiera alle persone alloggiate l'aliquota Iva del 10%

respinge l'appello incidentale dell'ufficio. Conferma nel resto impugnata sentenza. Dichiara compensate le spese del presente grado. Così deciso in Bolzano il 27 settembre 2012

LA “PORTATA” DELL’OPERAZIONE IVA E IL PRINCIPIO DI ACCESSORIETA’*

di Maria Grazia Ortoleva*

ABSTRACT

The work comment a judgment concerning the transaction’s ancillary nature for Vat in the event of a complex transaction.

Verified the absence of a provision about the transaction’s ancillary nature, reach the conclusion (it resolves) that the question about the transaction’s ancillary nature concern the extent of a transaction.

According to the Court’s case-law a transaction which constitute an independent supply and an end in itself for the lessee, cannot constitute incidental expenses, within the meaning of article 78.

Therefore in the event of a complex transaction the exegete, where a transaction comprises a bundle of elements and acts, regard must be had to all the circumstances in which the transaction in question takes place in order to determine, firstly, if there are two or more distinct supplies or one single supply. There is a single supply where one or more elements are to be regarded as constituting the principal supply, while other elements are to be regarded, by contrast, as one or more ancillary supplies which share the tax treatment of the principal supply

SINTESI

Il lavoro commenta una sentenza emessa dalla Commissione di secondo grado di Bolzano concernente l’accessorietà delle operazioni IVA nell’ipotesi di operazioni complesse.

Verificata l’inesistenza di una definizione stipulativa di accessorietà, si giunge alla conclusione che la questione sull’accessorietà vada ricondotta nell’ambito di quella concernente la portata dell’operazione IVA. Secondo la Corte di Giustizia infatti un’operazione indipendente e fine in sé per l’utilizzatore non può essere considerata, ai sensi dell’art. 78 della Direttiva n. 2006/112/CE, come spesa accessoria.

* Professore a contratto di Diritto Tributario, Università di Verona

* Lavoro sottoposto a revisione

Pertanto, in presenza di un'operazione complessa l'interprete deve prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata" per determinare se si tratta di operazioni distinte o di un'unica prestazione; e in quest'ultimo caso se essa sia il risultato della prevalenza di un'operazione che si configura come principale e attrae al proprio regime tributario quella accessoria

SOMMARIO: 1. La fattispecie concreta – 2. Il presupposto d'imposta in caso di operazioni "complesse" e l'incertezza sull'esistenza di una definizione stipulativa di operazione accessoria – 3. L'orientamento della giurisprudenza comunitaria - 4. Conclusioni

1. La fattispecie concreta

La sentenza in commento emessa dalla Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano fornisce l'occasione per riflettere sul tema dell'accessorietà delle operazioni in materia di IVA¹, fonte di notevoli incertezze per gli operatori economici soprattutto allorché l'oggetto dello scambio sia complesso come accade nel caso di contratti a causa mista o di contratti collegati.

La pronuncia riguarda il caso di un soggetto passivo Iva che gestisce un albergo con annesso centro benessere, il quale ha applicato l'aliquota ridotta del 10% prevista per le

¹ Sul tema in dottrina v. M. GREGGI, *Il principio d'inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pisa, 2012, 109-142; R. LUPI, *Diritto Tributario - Parte Speciale*, Milano, 2000, 303; GIORGI, in *Rass. trib.*, 1999, 2, 639 commento a Corte di giustizia CE, Sez. VI, 25 febbraio 1999, causa C-349/96; StaNcati, *La base imponibile e le imposte*, in *Giurisprudenza Sistemática di diritto tributario*, Torino, 2001, pp. 241-266, in particolare 264-266; M. PEIROLLO in *Corr. trib.*, 2001, 38, 2881 ss., commento a Corte di giustizia CE, Sez. VI, 3 luglio 2001, causa C-380/99; GRATANI, *Anche all'albergatore che fornisce viaggi tutto compreso si applica il regime speciale IVA delle agenzie di viaggio*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1999, 10, 833 commento a Corte di giustizia CE, Sez. V, 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97; DE RINALDIS, *Il principio di accessorietà tra normativa nazionale e giurisprudenza comunitaria*, in *L'Iva*, 2001, 11, 877; P. DE FALCO, *IVA: analisi ed interpretazione dell'art. 12 del D.P.R. N. 633/1972*, in *Il fisco*, 1992, 35, 8509 ss.; SIRRI-ZAVATTA, *Il concetto di accessorietà alla luce dei principi di diritto comunitario*, in *Corr. trib.*, 2003, 29, 2384 ss.; PASTORE, *Il principio di accessorietà: inquadramento dogmatico e fattispecie applicative*, in *L'IVA*, 2001, 6, 482 ss.; FANELLI, *Per l'accessorietà rileva il nesso oggettivo con l'operazione principale*, in *Corr. trib.*, 2007, 36, 2933 ss. commento a Corte di Giustizia UE, sentenza 21 giugno 2007, C-453/05; CENTORE, *I confini dell'accessorietà nelle operazioni IVA*, in *Corr. trib.*, 2006, 35, 2773 ss.; ID., *Funzionalità delle spese accessorie ai fini dell'esenzione IVA*, in *Corr. trib.*, 2006, 4, 298 ss.; ID., *Il confine tra unicità e accessorietà della prestazione nelle locazioni immobiliari*, in *L'IVA*, 2012, 11; ID., *Operazioni complesse e operazioni accessorie nel regime di territorialità*, in *Corr. trib.*, 2007, 21, 1711 ss.; ID., *Le prestazioni globali al vaglio della territorialità*, in *Corr. trib.*, 2006, 17, 1354 ss.; ID., *Regole di attrazione nella qualificazione delle operazioni IVA*, *Corr. trib.*, 2009, 28, p. 2272 ss.; ID., *La trans-oggettività delle operazioni complesse ai fini IVA*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, 5, 373 ss.; ID., *Prestazioni pubblicitarie e regime IVA del riaddebito di costi*, in *Corr. trib.*, 1998, 13, 10014 ss.; ID., *Gli effetti della classificazione delle operazioni ai fini della territorialità*, in *Corr. trib.*, 2007, 28, 2311 ss.; CENTORE - SUTICH, *IVA su operazioni complesse: contratti di leasing e di assicurazione tra loro collegati*, in *Corr. trib.*, 2013, 12, 940 ss.

prestazioni alberghiere² anche ai servizi wellness resi ai clienti dell'albergo, indicando nelle ricevute il loro prezzo in maniera distinta da quello dell'alloggio.

L'Agenzia - ritenendo che le prestazioni wellness rese negli alberghi possano essere assoggettate all'aliquota Iva del 10% solo nell'ipotesi di commercializzazione sotto forma di "pacchetti" ("nei quali al soggiorno viene aggiunto un numero predefinito di trattamenti estetici e/o di benessere ad un prezzo globale predefinito, senza possibilità per il cliente di modificare quantità e qualità delle prestazioni offerte") - accerta la maggior imposta dovuta dal contribuente.

La rettifica, dichiarata legittima dal Collegio di prime cure, viene annullata dalla Commissione di II grado, la quale – dopo una sintetica ricostruzione dei principi che regolano la materia – decide per l'accessorietà non solo delle prestazioni wellness inserite in un pacchetto ma per "ragioni di coerenza" anche di quelle che vengono "richieste di volta in volta dal cliente nel corso del soggiorno alberghiero, non potendo le due situazioni venir discriminate per il solo fatto che quantità e tipologia delle prestazioni siano state predefinite e il corrispettivo globale determinato in via forfettaria. Se così non fosse, la scelta dell'aliquota applicabile a prestazioni ontologicamente non (ndr) diverse finirebbe per essere rimessa al sistema di "commercializzazione" adottato dall'albergatore, anziché dipendere dalla natura e funzione di una prestazione per essere qualificata come accessoria alla prestazione principale"³.

2. Il presupposto d'imposta in caso di operazioni "complesse" e l'incertezza sull'esistenza di una definizione stipulativa di operazione accessoria

La questione oggetto della sentenza riveste particolare interesse, perché dà conto delle difficoltà correlate all'identificazione della "operazione" IVA e dunque del presupposto d'imposta nell'ipotesi in cui l'oggetto dello scambio sia complesso.

Invero in tale evenienza può risultare non facile comprendere se ai fini impositivi si tratti di una pluralità di operazioni, ciascuna da tassare distintamente e autonomamente, oppure di

² Testualmente la voce 120 della Tabella A parte III allegata al D.P.R. n. 633/72 fa riferimento alle "prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217 e successive modifiche".

³ Sulla questione del trattamento Iva delle prestazioni wellness v. A. GIORDANO C. ROSSI, *Il trattamento Iva dei servizi di wellness offerti dalle strutture Alberghiere*, in *il fisco*, 2009, 13, 2017 ss.

un'operazione unica sotto il profilo economico; e in quest'ultimo caso se essa risulti dalla sintesi degli elementi che la compongono, inscindibilmente connessi gli uni agli altri, oppure sia il risultato della prevalenza di un'operazione che si configura come principale e attrae al proprio regime tributario quella accessoria.

In sostanza in presenza di un contratto che prevede una pluralità di prestazioni o di contratti collegati⁴ alle difficoltà nella qualificazione delle operazioni come “cessione di beni” o “prestazione di servizi” – dipendenti, oltre che dalle divergenze terminologiche esistenti nelle diverse versioni linguistiche della Direttiva⁵, dalla prevalenza del dato sostanziale su *nomen iuris* del contratto⁶ – si aggiungono quelle, che definirei prodromiche, connesse all'incertezza sui criteri per stabilire quando più operazioni devono essere tassate separatamente o ricondotte all'unità in ragione di un nesso di accessorietà o della loro inscindibilità⁷.

⁴ Per F. GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, Padova, 1993, II, 1, 188 ss. il criterio distintivo fra contratto a causa mista e contratti collegati “... è dato dall'unità o pluralità delle cause”.

⁵ Cfr. Su detta problematica v. Corte Giust., 13 luglio 1989, c. 173/88, Morten (in *Raccolta*, 1989, 2763 ss.) avente ad oggetto la questione se la locazione di autorimesse benefici o meno dell' esenzione prevista dall'art. 13, parte B, lett. b), della VI direttiva. Ivi la Corte precisa che «*Da un esame comparativo delle varie versioni linguistiche autentiche dell'art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva risultano divergenze terminologiche, per quanto riguarda la portata dell'espressione “locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli” (§ 10), giacché alcuni Stati membri prevedono l'imponibilità in luogo della esenzione in ragione del carattere “chiuso” delle aree di parcheggio; con la conseguenza che “In presenza di tali divergenze, non si può valutare la portata della nozione controversa sulla base di un'interpretazione esclusivamente testuale. Onde chiarire il suo significato, occorre quindi fare ricorso al contesto in cui essa si inserisce, alla luce dell' economia della sesta direttiva” (§ 11).*

⁶ Con riferimento ad esempio alle operazioni di leasing la Corte ha più volte ribadito che esse devono essere qualificate come prestazioni di servizi se non prevedono il trasferimento all'utilizzatore della proprietà del bene oggetto delle stesse. Tali prestazioni devono invece essere assimilate all'acquisto di un bene di investimento “quando vengono trasferiti all'utilizzatore gli attributi essenziali della proprietà del bene oggetto di leasing, in particolare qualora gli sia trasferita la maggior parte dei rischi e dei benefici inerenti alla proprietà di quest'ultimo e la somma delle rate, interessi inclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene ” (v. Corte Giust., 16 febbraio 2012, c.118/11, Eon Aset Menidjmont, rispettivamente § 33 e § 40 (in *Raccolta digitale*); v. anche Corte Giust., 17 gennaio 2013, C.224/11, *BGZ Leasing*, § 37 (in *Raccolta digitale*).

⁷ Per quanto concerne il differente rapporto, rispettivamente di inscindibilità piuttosto che di accessorietà, che può sussistere fra gli elementi che compongono l'unica “nuova” operazione ed ai criteri per la “corretta” individuazione della portata dell'operazione cfr. Corte Giust., 29 marzo 2007, C.111/05, Aktiebolaget NN (in *Racc.*, 2007-1, 2697 ss). In detta sentenza la Corte – dopo avere affermato che “*la fornitura e la posa in opera di un cavo, nelle circostanze esposte dal giudice del rinvio, devono essere considerate come costituenti un'unica operazione ai fini dell'IVA*”, in quanto “*il contratto previsto dalla società NN riguarda la cessione, dopo il completamento dell'installazione e la realizzazione di collaudi, di un cavo posto in opera e in grado di funzionare. Da tale constatazione deriva che, da un lato, tutti gli elementi che compongono l'operazione di cui trattasi nella causa principale appaiono necessari alla sua realizzazione e che, dall'altro, essi sono strettamente connessi*”- al paragrafo 29 ulteriormente precisa che “*Dalla decisione di rinvio risulta che la posa in opera del cavo di cui alla causa principale richiede la realizzazione di procedimenti tecnicamente complessi, esige l'impiego di apparecchiature specializzate, necessita di conoscenze specifiche e, in un'operazione di tale portata, appare non solo indissociabile dalla fornitura del bene, ma anche indispensabile all'impiego e allo sfruttamento successivi di tale bene. Ne consegue che la posa in opera di tale cavo non costituisce un mero elemento accessorio della fornitura*”.

A riguardo vero è che nell'ordinamento comunitario si rinvencono disposizioni che fanno riferimento all'accessorietà delle operazioni ma nessuna sembra darne una definizione o prevedere un criterio di identificazione.

Segnatamente all'uopo non sembrano essere di aiuto le disposizioni che dettano i criteri relativi alla determinazione della base imponibile.

Il riferimento è anzitutto all'art. 78 della Direttiva rifiuta, il quale al paragrafo 1 lett. b) – nel disporre che “le spese accessorie” addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione confluiscono nella base imponibile dell'(unica) operazione Iva⁸ - prevede solo gli effetti sulla base imponibile della qualificazione di un'operazione come “accessoria” ad una “principale”; altrimenti detto stabilisce esclusivamente le modalità di tassazione delle operazioni già (qualificate come) accessorie senza individuare i criteri in base ai quali un'operazione deve essere considerata accessoria ad un'altra che si qualifica come principale.

È infatti indubbio che l'elencazione ivi contenuta (spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazioni addebitate) sia meramente esemplificativa delle possibili “spese accessorie”, in tal senso deponendo non solo il dato letterale (ed in specie l'uso del termine *quali* prima dell'elencazione) e la collocazione dell'articolo 78 nel titolo VI concernente le regole per la determinazione della base imponibile, ma anche la consolidata giurisprudenza della Corte di Lussemburgo, la quale ha considerato accessorie spese ontologicamente diverse da quelle ivi indicate⁹, talvolta relative a operazioni rese da soggetti terzi rispetto al fornitore

⁸ Cfr. art. 78 citato ai sensi del quale “*co. 1 Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti: a) ... omissis ...; b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione. Co. 2 Ai fini del primo comma, lettera b), le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie*”.

⁹ V. Corte Giust., 22 ottobre 1998, cause riunite c.308/96 e c.94/97, Madgett e Baldwin, §2 in *Raccolta* 1998-1, 6229 ss.; Id., 25 febbraio 1999, c. 349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), in *Raccolta*, 1999-1, 973 e ss.; Id., 11 gennaio 2001, c. 76/99, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese §27, in *Raccolta*, 2001-1, 249 ss.; Id., 13 ottobre 2005, c. 200/04, Ist internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, §26, in *Raccolta* 2005-1, 8691 ss.; Id., 27 ottobre 2005, c. 41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank, cit., punto 21, in *Raccolta* 2005-1, 9433 e ss.; v. Id., 29 marzo 2007, c. 111/05, Aktiebolaget NN (NN) §28, in *Raccolta* 2007-1, 2697 e ss.; Id., 21 febbraio 2008, c.425/06, Part Service, §52, in *Raccolta* 2008 I-00897 e ss.; v. Id., 11 giugno 2009, c. 572/07, RLRE Tellmer Property, in *Raccolta* 2009-1, 4983 e ss.; v. Id., 11 febbraio 2010, c. 88/09, Graphic Procédé §24, in *Raccolta* 2010-1, 1049 e ss.; Id., 10 marzo 2011, c. 497/09, procedimenti riuniti c. 497/09 c. 499/09, c. 501/09, c. 502/09, §54, in *Raccolta* 2011-1, 1457e ss.; v. Id., 2 dicembre 2010, causa c.276/09, Everything Everywhere, punti 24 e 25, in *Raccolta* 2010-1, 12359, e ss.; Id., 17 gennaio 2013, c.224/11, BZG Leasing §41, in *Raccolta digitale*. Nella copiosa giurisprudenza comunitaria in tema di accessorietà il percorso logico-giuridico della Corte non è volto a verificare se un'operazione soddisfi o meno le “condizioni” stabilite all'art. 78. Anche quando è espressamente chiamata ad interpretare l'art. 11 della VI direttiva (ora art. 78 della Direttiva rifiuta) al fine di verificare se un'operazione possa o meno definirsi “accessoria”, la Corte prescinde dalla disposizione e, come si dirà in seguito, verifica se l'operazione presunta accessoria costituisce non un fine a sé stante ma il mezzo per fruire meglio di quella principale.

dell'operazione principale e da questi non sempre addebitate all'acquirente o al destinatario dell'operazione principale.

Per la Corte generalmente non è determinante né il soggetto che effettua l'operazione sulla cui accessorietà indaga né l'addebito delle relative spese all'acquirente/beneficiario¹⁰ né infine che esse siano o no soggette ad una convezione separata piuttosto che unitaria. Le clausole contrattuali e/o l'identità del fornitore e del soggetto che sostiene l'onere economico delle diverse operazioni sono - come si esporrà - meri indici nel giudizio sulla accessorietà di un'operazione rispetto ad un'altra principale¹¹.

Concludendo sul punto sulla base della giurisprudenza della Corte sembra confermato che l'art. 78 individui solo le conseguenze della previa qualificazione di un'operazione come accessoria ad una principale per il fornitore che nel computo della base imponibile si trova ad addebitare (anche) le "spese accessorie", relative cioè ad operazioni che completano quella principale indifferentemente effettuate da sé e/o da altri (e in tal caso da questi non direttamente addebitate).

¹⁰ In tal senso v. Corte Giust., 11 gennaio 2001, c. 76/99, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica francese (in *Raccolta*, 2001-1, 249 ss.) nella quale la Corte accogliendo il ricorso della Commissione dichiara che *la Repubblica francese, riscuotendo l'imposta sul valore aggiunto sulle indennità forfettarie di trasmissione dei prelievi destinati ad analisi mediche, è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della sesta direttiva (ora art. 132, par. 1, lett. b), della Direttiva 2006/112/CE) il quale prevede l'esenzione dell'ospedalizzazione e delle cure mediche nonché delle operazioni ad esse strettamente connesse, "assicurate da organismi di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti".* In particolare la Commissione sostiene che *"nell'ambito dell'«ospedalizzazione e [del]le cure mediche», la nozione di «operazioni (...) strettamente connesse» di cui all'art. 13, parte A, n. 1, lett. b), della VI direttiva comprende la trasmissione di un prelievo da un laboratorio che l'ha effettuato ad un altro laboratorio ai fini delle analisi, in quanto l'obiettivo del prelievo è l'analisi del campione".* Il Governo francese ritiene al contrario che *"gli onorari di trasmissione dei prelievi nell'ambito dei contratti a forfait siano imponibili, in quanto ai fini dell'IVA una serie di operazioni può essere considerata come un'unica operazione soltanto qualora le operazioni di cui trattasi non siano giuridicamente distinte (sentenze 8 luglio 1986, causa 73/85, Kerrutt, punto 15, e Occhiali correttivi, punto 33, nonché alle conclusioni dell'avvocato generale Darmon nella causa C-63/92, Lubbock Fine, paragrafi 58 e 59, e alle conclusioni Avv. Gen. nella causa Kuwait Petroleum (GB)/Commissioners of Customs & Excise, paragrafo 43) e vengano effettuate tra le stesse persone (sentenza Henriksen, punti 15 e 16)".* In tale occasione l'Avvocato generale **Fennelly** al § 27 delle sue Conclusioni del **25 maggio 2000** precisa che *"Il fatto che la Corte abbia poi dichiarato, con riferimento ai fatti della causa Henriksen, che tale condizione era soddisfatta in particolare in quanto «questi due beni sono affittati allo stesso locatario dallo stesso proprietario» non significa che le parti delle operazioni considerate debbano sempre essere le stesse. Condivido l'idea della Commissione secondo cui l'identità delle parti dev'essere considerata semplicemente come un indice del fatto che probabilmente tra le operazioni esiste un nesso sufficientemente stretto da consentire di considerarle come un'unica prestazione."* Tale argomento sembra condiviso dalla Corte, la quale afferma che *"L'obbligo ... di trasmettere il prelievo ad un laboratorio specializzato corrisponde alla necessità di garantire al paziente la maggior affidabilità possibile delle analisi"* (§28) e che pertanto *"la prestazione di prelievo e la trasmissione del prelievo ad un laboratorio specializzato costituiscono prestazioni strettamente connesse alle analisi, con la conseguenza che esse devono seguire il medesimo regime fiscale di queste ultime e, pertanto, non devono essere assoggettate all'IVA"* (§30).

¹¹ Ed infatti in taluni casi la Corte considera accessorie spese relative ad operazioni rese da un soggetto diverso da quello che effettua l'operazione principale. In altri casi esclude l'accessorietà sebbene si tratti di operazioni rese dallo stesso fornitore e nei confronti del medesimo acquirente/destinatario.

Quanto all'ordinamento nazionale, le stesse considerazioni valgono con riferimento all'art. 12 del D.P.R. n. 633/72 emesso in attuazione del citato art. 78, il quale dispone che le cessioni e le prestazioni accessorie "altre" (rispetto a quelle prima ivi elencate di trasporto, posa in opera, imballaggio, confezionamento, fornitura di recipienti o contenitori) se effettuate "direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese" non sono soggette "autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale"^{12 13}.

Una diversa lettura – quale quella prospettata dalla giurisprudenza e dalla prassi secondo cui l'unitarietà soggettiva tra operazione principale e accessoria è una condizione necessaria anche se non sufficiente al fine della sussistenza di un nesso di accessorietà¹⁴ – sarebbe incompatibile con l'ordinamento comunitario, il quale, come visto, alla luce dell'interpretazione della Corte di Giustizia non consente di limitare l'accessorietà alle ipotesi in cui sussiste/a l'identità soggettiva del fornitore dell'operazione principale e di quella presunta accessoria.

Segnatamente la previsione di tale condizione – se, da una parte, potrebbe spiegarsi in ragione della previsione di cui al secondo comma del citato art. 78¹⁵ – dall'altra, non può essere di ostacolo alla qualificazione come accessoria di un'operazione rispetto ad una principale (e dunque alla tassazione unitaria) ad esempio tutte le volte in cui si verifica che la separazione è artificiosa e può creare distorsioni al principio di neutralità concorrenziale.

Sulla base delle considerazioni che precedono si dovrebbe ritenere che conformemente all'art. 78 della Direttiva il primo comma dell'art. 12 (pre)qualifichi come spese accessorie solo le prestazioni di "trasporto, posa in opera, imballaggio, confezionamento, fornitura di

¹² Cfr. art. 12, co. 1, del D.P.R. n. 633/72. secondo cui "Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale".

¹³ In tema di accessorietà v. Risoluzioni Ag. Entr., 28 maggio 2003, n. 120/E, in *Corr. trib.*, 2003, 28, 2340 ss., con commento di F. CASTELLI; 13 giugno 2003, n. 133/E; 15 luglio 2002, n. 230/E, in *Corr. trib.*, 2002, 37, 3378 e ss., con commento di PEIROLO; 4 luglio 2002, n. 216/E; RR.MM. 27 ottobre 1973, n. 503535; 19 aprile 1974, n. 502210; 18 novembre 1974, n. 501967; 12 giugno 1976, n. 361199; 30 aprile 1980, n. 369828; 8 maggio 1980, n. 381732; 20 maggio 1983, n. 405397; 18 marzo 1992, n. 430654

¹⁴ Cfr. Comm. Tri. Centr., Sez. XIX, 26 febbraio 1985, n. 2012.

¹⁵ Detta disposizione – nel prevedere che "Ai fini del primo comma, lettera b), le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie" – sembra infatti lasciare agli Stati membri la facoltà di prevedere espressamente che confluiscono nell'unica base imponibile anche le spese soggette ad una "convenzione separata" ("*convention séparée*" nella versione francese e "*separate agreement*" in quella inglese della Direttiva) cioè rese in ragione di un contratto diverso da quello che regola l'operazione principale. Un'interpretazione diversa di detta disposizione – nel senso che gli Stati membri possono escludere dette spese dalla determinazione dell'unica base imponibile – sarebbe in contraddizione con quanto si è tentato di dimostrare ossia che l'art. 78 disciplina le modalità di tassazione delle operazioni già qualificate come accessorie ed in ogni caso non può limitare gli effetti della qualificazione come accessoria di un'operazione rispetto ad un'altra.

recipienti o contenitori” e stabilisca poi le modalità di computo della base imponibile per l’ipotesi in cui esse o un’operazione qualificata accessoria siano rese dal soggetto che ha effettuato quella principale o da un terzo per suo conto, addebitandone il prezzo al cliente¹⁶.

Quanto al secondo comma dell’art. 12, ai sensi del quale “*Se la cessione o prestazione principale è soggetta all’imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile*”, non sembra condivisibile, in quanto non tiene conto del dato sistematico né della giurisprudenza comunitaria, la tesi da taluno prospettata secondo cui detta disposizione, facendo esclusivo riferimento alle operazioni imponibili, escluderebbe dall’accessorietà le operazioni esenti¹⁷.

Il risultato di siffatta interpretazione, basata esclusivamente sull’argomento letterale, sarebbe quello di considerare il regime dell’imponibilità delle operazioni quale condizione per l’attrazione delle diverse prestazioni sulla base del principio di accessorietà¹⁸ ovvero di circoscrivere *in apicibus* l’ambito di operatività del principio di accessorietà in ragione del regime delle operazioni.

Così ragionando la sussistenza di un nesso di ancillarità rileverebbe solo nella fase di determinazione dell’imposta per stabilire l’aliquota da applicare ad operazioni parimenti

¹⁶ Cfr. R. PERRONE CAPANO, *L’imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti, spunti ricostruttivi*, Napoli, 1977, 470-471. Secondo il chiaro Autore “*la base imponibile dell’IVA è costituita dall’ammontare complessivo dei corrispettivi ...; dal prezzo addebitato*” per le spese indicate dall’art.12 ; “ed ogni altra eventuale spesa necessaria al regolare adempimento della prestazione, se a carico del cedente o del prestatore di servizio. Omissis per determinare la base imponibile di ogni tipo di operazione quello che conta ... è il reale contenuto economico dell’operazione imponibile”. Sul punto v. anche P. FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in. *Enc.dir.*, XLVI, Milano, 1993, 158; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale, il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2014, 879. Secondo COMELLI *Iva comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000, 634-636 “Tra gli oneri e le spese inerenti all’esecuzione, rilevanti ai fini del computo della base imponibile (se il costo viene riversato sul cliente) vanno compresi secondo la *voluntas* del legislatore, le spese sostenute per il trasporto, la posa in opera, l’imballaggio, la fornitura di recipienti (o di contenitori), nonché le altre cessioni o prestazioni accessorie effettuate “direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese”, le quali non sono soggette autonomamente all’imposta nei rapporti tra le parti dell’operazione principale, per effetto dell’art. 12, comma 1, del DPR n. 633”. Articolata è posizione di GREGGI (*op. cit.*, 121-122) il quale con riferimento agli artt. 12 e 13 del D.P.R. n. 633/72 ritiene che “... *Si tratta tuttavia di due disposizioni profondamente distinte nella loro struttura, nella misura in cui la prima verte sul rapporto che qui si prende ad esame e intercorrente fra prestazione (cessioni di beni o prestazioni di servizi propriamente dette) fra loro distinte in senso civilistico e dotate entrambe di autonomia tale da poter individualmente fondare un rapporto obbligatorio distinto; la seconda invece si limita a ipotesi, per così dire, normali di accessorietà, individuando ipotesi specifiche e indicando le condizioni affinché queste seconde operazioni “necessariamente” accessorie concorrano alle determinazione (in aumento, evidentemente) della (unica e sola) base imponibile costituita dal corrispettivo pagato per beneficiare della prestazione principale. Tuttavia, anche se risulta corretto ascrivere all’art.12 la responsabilità di individuare la regola dell’accessorietà nel sistema d’imposta sul valore aggiunto, non si può fare a meno di constatare che ogni tentativo finalizzato a ricavare dal testo normativo una qualsivoglia definizione dell’accessorietà propriamente intesa sarebbe destinato al fallimento fin dalla partenza*”.

¹⁷ Cfr. DE RINALDIS, *op. cit.*, 880

¹⁸ Così, M. GREGGI, *op. cit.*, 138. Per l’A. siffatta ricostruzione darebbe luogo ad “*una dicotomia difficilmente compatibile con la neutralità del sistema d’imposta voluto dal legislatore comunitario*”, sicché sembra “*comunque possibile se non preferibile una soluzione alternativa*” ossia ritenere operante il regime di accessorietà anche nel caso di operazioni diversamente qualificabili ai fini del regime IVA applicabile(*op. cit.*, 140).

imponibili e nell'individuazione del luogo di effettuazione dell'operazione imponibile accessoria ad un'altra assoggettata ad IVA.

Tale lettura risulta in contrasto sia con la direttiva, che all'art. 78 non fa menzione del regime IVA delle operazioni, sia con la giurisprudenza della Corte, la quale in ragione dell'esistenza di un vincolo di accessorietà ha in linea di principio riconosciuto l'applicabilità dell'esenzione alle operazioni naturalmente imponibili^{19 20}.

Alla luce delle argomentazioni che precedono sembra confermato che le disposizioni comunitarie e nazionali in materia di base imponibile non dettano i criteri per la qualificazione di un'operazione come accessoria ma la presuppongono, in quanto un'operazione che *“costituisce una prestazione “indipendente e fine in sé per l'utilizzatore ... non può essere considerata, ai sensi di tale articolo 78, come spesa accessoria”*²¹.

La problematica sull'accessorietà non può dunque essere affrontata e risolta a partire dalle disposizioni in tema di determinazione della base imponibile, perché prima occorre qualificare l'operazione come autonoma o “dipendente” e a seconda dell'esito di detta indagine sarà possibile trattarla come “spesa accessoria” ai sensi del citato articolo 78.

Preliminare è dunque l'individuazione della “portata” dell'operazione²² ovvero l'identificazione della “operazione IVA”, nel cui alveo va ricondotta la questione sull'accessorietà.

Bisogna dunque muovere dall'art. 1 della Direttiva rifiuta, il quale al paragrafo 2 secondo periodo - disponendo che l'IVA si applica “A ciascuna operazione”²³ – stabilisce che in base

¹⁹ In tal senso v. Corte Giust., 4 ottobre 1996, c. 173/88, Morten, ove si afferma che “... la nozione di “locazione di beni immobili” che forma oggetto dell'esenzione di cui all' art. 13, parte B, lett. b), della sesta direttiva comprende necessariamente, oltre alla locazione dei beni che costituiscono l'oggetto principale di tale locazione, quella di tutti i beni che ne sono gli accessori”; di talché “... non può essere esclusa dall'esenzione così stabilita la locazione di un posto per il parcheggio dei veicoli qualora sia strettamente connessa alla locazione, a sua volta esentata, di immobili destinati ad altro uso, come ad esempio, immobili ad uso abitativo o commerciale, nel senso che le due locazioni formano un'operazione economica unica” (§15).

²⁰ In dottrina ritengono che l'accessorietà operi anche nel caso di operazioni diversamente qualificabili ai fini del regime Iva applicabile Stancati, *La base imponibile e le imposte*, cit., p. 266 . Lo stesso Greggi conclude nel senso sia che “comunque possibile se non preferibile” detta soluzione interpretativa. La stessa Amministrazione finanziaria ha peraltro riconosciuto operante il nesso di accessorietà anche fra operazioni imponibili ed esenti. In tal senso v. R.M. 22 gennaio 1997, n. 6.

²¹ Così Corte Giust., 17 gennaio 2013, c. 224/11, BZG Leasing, §49.

²² Cfr. Corte Giust., 25 febbraio 1999, c. 349/96, CCP, Racc. 1999-1, 973, § 27, la quale ricorda che “... la questione relativa alla portata di un'operazione riveste una particolare importanza, sotto il profilo dell'IVA, tanto per individuare il luogo delle operazioni imponibili quanto per l'applicazione dell'aliquota d'imposta o, eventualmente, delle disposizioni relative all'esenzione contenute nella sesta direttiva”. Nello stesso senso sentenza 27 ottobre 2005, c. 41/04, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, cit., § 18.

²³ Testualmente tale disposizione prevede che “A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo”.

ai fini IVA le operazioni sono autonome e vanno singolarmente tassate (c.d. principio della unicità dell'operazione).

Tale precetto non comporta invero la tassazione sempre e comunque di ogni singola operazione formalmente “distinta” o indipendente ma la tassazione di quello che potremmo definire oggetto economico dello scambio.

L'applicazione dell'art. 1 non deve mai dar luogo ad un'artificiosa scomposizione delle operazioni e per tale via ad una distorsione della concorrenza, come potrebbe accadere nell'ipotesi in cui in presenza di una “operazione complessa” ma unitaria sotto il profilo economico si proceda alla tassazione delle singole operazioni o elementi che la compongono. Ciascuna prestazione, afferma la Corte di Giustizia, “*deve normalmente essere considerata come distinta e indipendente, ma l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non deve essere artificialmente scomposta in più parti, per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA*”²⁴.

Pertanto, in presenza di un'operazione complessa l'interprete deve interrogarsi sulla sostanza economica dell'oggetto dello scambio prendendo “*in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata*”²⁵ per determinare, innanzitutto, se ci si trova di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione.

Ed è nel corso di tale verifica che può venire in rilievo l'accessorietà, poiché “*qualora, al termine di un'analisi anche solo oggettiva, si constati che una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni*

²⁴ Così Corte Giust., 17 gennaio 2011, c. 224/11, BGZ Leasing sp. zo.o, cit. §31 la quale rinvia alle sentenze 25 febbraio 1999, C-349/96, CPP, cit., § 29; 22 ottobre 2009, C-242/08, *Swiss Re Germany Holding*, § 51, in *Raccolta*, 2009-1, 10099 ss. In particolare nella sentenza 27 ottobre 2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen e OV Bank* (in *Raccolta*, 2005-1, 9433 ss.) la Corte – chiamata a decidere se, ai fini della riscossione dell'IVA, la fornitura di un programma standard elaborato e commercializzato da un fornitore e registrato su un supporto e il successivo adattamento, ad opera del fornitore, di tale programma alle esigenze specifiche dell'acquirente - dietro pagamento di prezzi separati - debbano essere considerati due prestazioni distinte o un'unica prestazione e se, in quest'ultimo caso, la detta unica prestazione debba essere qualificata come prestazione di servizi – ha dichiarato che “(1) *l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva (n.d.r. ora art. 1, par. 2, della Direttiva n. 2006/112/CE) dev'essere interpretato nel senso che, quando due o più elementi o atti forniti da un soggetto passivo ad un consumatore, considerato come consumatore medio, siano a tal punto strettamente connessi da formare oggettivamente, sotto il profilo economico, un insieme la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale, il complesso di tali elementi o di tali atti costituisce un'unica prestazione ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. 2) Ciò vale nel caso di un'operazione con la quale un soggetto passivo fornisce ad un consumatore un programma standard in precedenza elaborato e commercializzato, registrato su un supporto, nonché il successivo adattamento di tale programma alle esigenze specifiche dell'acquirente, anche dietro pagamento di prezzi separati*” (v. dispositivo). Ed ancor prima nella sentenza relativa al caso CPP al § 29 la Corte chiarisce che “*da un lato, dall'art. 2, n. 1, della sesta direttiva, discende che ciascuna prestazione di servizio dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che, dall'altro, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA*”.

²⁵ V., in questo senso, Corte Giust., 2 maggio 1996, C. 231/94, *Faaborg-Gelting Linien*, § 12-14 (in *Racc.*, 1996, pag. I-2395); Corte Giust., 25 febbraio 1999, c. 349/96, CPP, cit., § 28 e 29; Corte Giust., 27 ottobre 2005, causa c. 41/04, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, cit., § 19; Corte Giust., 29 marzo 2007, c. 111/05, *Aktiebolaget NN*, cit., §28.

accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale (v., in tal senso, citate sentenze CPP, punto 30, nonché Levob Verzekeringen e OV Bank, punto 21)²⁶ “più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, individualmente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un’unica operazione”²⁷.

L’accessorietà sembra pertanto il risultato dell’attività interpretativa della Corte in ordine al significato della locuzione “ciascuna operazione” alla quale deve applicarsi l’IVA. Non si tratterebbe cioè di un’ipotesi derogatoria al principio di unicità di cui all’art. 1 della Direttiva rifiuta ma di un principio interpretativo elaborato dalla Corte al fine di individuare l’esatta “portata” delle operazioni IVA e che costituirebbe quindi un corollario dell’unicità.

Ne consegue che ad esempio (il principio del) l’accessorietà non può produrre l’effetto di estendere l’ambito di applicazione di un’esenzione di interesse pubblico “in assenza di una disposizione non equivoca”, *id est* che prevede l’esenzione anche per le “operazioni strettamente connesse”²⁸. Le esenzioni infatti – costituendo deroghe al principio generale secondo cui l’IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo²⁹ - devono essere interpretate restrittivamente; e nell’ambito di quelle di interesse generale la previsione solo in alcune della locuzione “operazioni strettamente connesse”³⁰ incide direttamente sull’ampiezza della esenzione³¹.

²⁶ Cfr. Corte Giust., 21 febbraio 2008, c. 425/06, Part Service, § 52, in *Raccolta*, 2008-1, 897.

²⁷ Cfr. Corte Giust., 21 febbraio 2008, c. 425/06, Part Service, § 51, cit. La Corte aggiunge poi che “*Si può altresì ritenere di essere in presenza di un’unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (v., in tal senso, sentenza Levob Verzekeringen e OV Bank, cit., punto 22)*” (§53).

²⁸ Secondo Montanari (*Le operazioni esenti nel sistema dell’IVA*, Torino, 2013, pag. 150) la circostanza che “la nozione di “prestazione strettamente connessa” viene utilizzata, esclusivamente, nell’ambito delle esenzioni di interesse pubblico ... potrebbe significare che il legislatore europea non ha ritenuto di applicare, *de plano*, in tale settore, il concetto di operazione accessoria. Anzi, è possibile desumere, dalla formulazione delle norme della Direttiva, che la “stretta connessione” debba essere riferita al valore promosso e tutelato, piuttosto che ad una prestazione principale, anche se, giova ribadirlo, la giurisprudenza della Corte sembra deporre in senso prevalentemente opposto.

²⁹ V. ex pluribus Corte Giust., 18 gennaio 2001, c.150/99, Stockholm Lindöpark, punto 25, in *Raccolta*, 2001- I, 493 ss.; Id., 8 dicembre 2005, c. 280/04, Jyske Finans, punto 21, in *Raccolta*, 2005-I, 10683 ss. Secondo una giurisprudenza costante le esenzioni previste dall’art. 13 della VI direttiva costituiscono inoltre nozioni autonome di diritto comunitario e devono pertanto ricevere una definizione comunitaria. V. Corte Giust., 25 ottobre 2007, causa c. 174/06, CO.GE.P., punto 26, in *Raccolta*, 2007-1, 9359 ss. Sull’argomento v. Montanari (*op. cit.*, 142) il quale afferma che “... *La Corte, al di là di alcuni proclami*” circa la necessità di un’interpretazione restrittiva, valorizza, al fin e della qualificazione della fattispecie, lo scopo dei singoli microcosmi di esenzione, in un’ottica funzionale alla promozione e salvaguardia dei valori ad essi sottesi”.

³⁰ Il riferimento è all’art. 132, paragrafo 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, il quale solo per le operazioni di cui alle lettere b), g) h) i) l) m) ed n) stabilisce l’esenzione anche delle “operazioni ad esse strettamente connesse” (cfr. lett. b).

³¹ Sulla base di tale argomentazione la Corte di Giustizia nella sentenza 13 marzo 2014, c. 366/12, *Klinikum Dortmund* - chiamata ad interpretare l’art. 13, A, paragrafo 1, lett. b) e c), della sesta direttiva (ora art. 132, paragrafo 1, lett. b) e c)) – dichiara che “*Una cessione di beni, come i medicinali citostatici di cui trattasi nel procedimento*

In conclusione difficilmente il giudizio sull'accessorietà può essere dato *ex ante*.

Il risultato è che “ogni qualvolta tra due o più elementi di un'operazione il vincolo di ancillarità di uno rispetto all'altro non sia di immediata evidenza” “l'operatore è costretto ad una complessa attività interpretativa”³², nel tentativo di verificare se l'operazione presunta accessoria costituisca per la clientela il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del bene/servizio principale offerto dal cedente/prestatore³³.

3. L'orientamento della giurisprudenza comunitaria

È questo il criterio elaborato dalla Corte di Lussemburgo, la quale di volta in volta³⁴ individua i fatti (quali ad esempio il prezzo, la modalità di fatturazione, le clausole contrattuali) che, manifestando gli “interessi delle parti contraenti”³⁵, consentono di individuare la ragione

principale, prescritti nell'ambito di un trattamento ambulatoriale contro il cancro da medici che esercitano come professionisti indipendenti all'interno di un ospedale, non può essere esentata dall'imposta sul valore aggiunto in forza dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva 77/388/CEE ... a meno che tale cessione sia materialmente ed economicamente inscindibile dalla prestazione di cure mediche principale, cosa che spetta al giudice del rinvio verificare” (cfr. dispositivo). Segnatamente, per quanto qui rileva, al paragrafo 32 la Corte osserva che “... contrariamente al dettato dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, il testo dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera c), di essa non contiene alcun riferimento ad operazioni strettamente connesse alla prestazione di cure mediche, benché tale disposizione segua immediatamente quella di cui all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera b). È giocoforza quindi constatare che, in linea di principio, tale articolo non riguarda operazioni strettamente connesse alla prestazione di cure mediche e che tale nozione non ha alcuna pertinenza ai fini dell'interpretazione dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva”. Muovendo da premessa il Giudice comunitario conclude nel senso che “Per quanto riguarda la possibilità di esentare una cessione di beni in forza di tale disposizione, la Corte ha constatato che, eccettuate le piccole forniture che sono strettamente necessarie al momento delle prestazioni mediche, la cessione dei medicinali e degli altri beni e materialmente ed economicamente separabile dalla prestazione di servizi e non può pertanto essere esentata in forza dell'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 23 febbraio 1988, Commissione/Regno Unito, 353/85, Racc. pag. 817, punto 33). Ne deriva che ... a meno che essa sia strettamente necessaria al momento delle prestazioni mediche, la cessione di medicinali e di altri beni non può beneficiare dell'esenzione prevista all'articolo 13, A, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva” (§ 33-34). Nel caso dalle conclusioni dell'Avvocato risultava che “il paziente sembra beneficiare di diverse operazioni, cioè la prestazione medica da parte del medico, da un lato, e la fornitura dei medicinali da parte della farmacia dell'ospedale gestito dalla KD, dall'altro, il che impedirebbe di considerare tali operazioni come materialmente ed economicamente inscindibili” (§36).

³² Così G. ZIZZO, *Commento all'art. 12 del D.P.R. n. 366/72, in Codice Iva nazionale e comunitaria commentato*, a cura di P. CENTORE, Milano, 2014, p. 409.

³³ In specie secondo la Corte (25 febbraio 1999, c. 349/96, Card Protection Plan Ltd, cit., §30) “Una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore”. Nello stesso senso v. Corte Giust., 22 ottobre 1998, c. 308/96 e c. 94/97, Madgett e Baldwin, cit. §24; Id., 11 gennaio 2001, c. 76/99, Commissione delle Comunità europee, cit., §27; Id., 3 luglio 2001, c. 380/99, Bertelsmann, §20; Id., 13 ottobre 2005, c. 200/04, Ist internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, cit., §26; Id., 29 marzo 2007, c. 111/05, Aktiebolaget NN, cit., §28; Id., 21 febbraio 2008, c. 425/06, Part Service §52; Id., 11 giugno 2009, c. 572/07, RLRE Tellmer Property, §18; Id., 11 febbraio 2010, c. 88/09, Graphic Procédé, cit., §24; Id., 10 marzo 2011, c. 497/09 c. 499/09, c.501/09, c. 502/09, Finanzamt Burgdorf contro Manfred Bog e altri, §54; Id., 17 gennaio 2013, c. 224/11, BZG Leasing, cit., §41.

³⁴ Secondo la Corte, 25 febbraio 1999, c. 349/96, CPP, cit., § 27 “data la diversità delle operazioni commerciali, è impossibile fornire una risposta esaustiva quanto al modo di esaminare correttamente la questione in tutti i casi”..

³⁵ Così Corte Giust., 17 gennaio 2013, c. 224/11, BGZ Leasing, cit., § 45.

economica dell'operazione e sono sintomatici dell'eventuale esistenza di un vincolo di accessorietà.

Nel tentativo di sistematizzare le soluzioni risultanti dalla copiosa giurisprudenza sul tema occorre anzitutto tenere distinti i piani di indagine che in genere la Corte segue nel condurre il giudizio sull'accessorietà.

Nel primo, per così dire oggettivo, l'indagine muove dall'individuazione della "tipologia" di operazione in ragione degli elementi che la caratterizzano ed è volta a verificare se, nella prospettiva del "consumatore medio"³⁶, l'operazione presunta accessoria costituisca il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del bene/servizio principale, e non un'operazione distinta.

Tale ragionamento sembra evidente nella causa Madgett e Baldwin ove il Giudice – nell'interpretare l'art. 26 della sesta direttiva con riferimento alla cessione di "un pacchetto «tutto compreso» (vale a dire alla prestazione dietro pagamento di una somma unitaria dei servizi di alloggio e di trasporto) - esclude che le prestazioni "quali il viaggio fino all'albergo da distanti punti di raccolta ... possono essere equiparate a prestazioni di servizi puramente accessori", in quanto trattasi di "prestazioni che esulano dai compiti tradizionalmente devoluti agli albergatori e la cui realizzazione non è priva di sensibili ripercussioni sul prezzo unitario praticato"³⁷.

Ed ancora nel citato caso BZ leasing la Corte afferma che "... in linea di principio, un servizio di leasing e la fornitura di un'assicurazione relativa al bene oggetto di quest'ultimo non possono essere considerati così strettamente connessi da costituire un'operazione unica. Infatti, la considerazione separata di tali prestazioni non costituisce, di per sé, scomposizione artificiosa di un'operazione economica unica, tale da alterare la funzionalità del sistema dell'IVA".

In sostanza l'indagine tende ad appurare se, nella prospettiva del consumatore medio, fra gli elementi che compongono l'operazione "tipo" possa instaurarsi un rapporto di ancillarità in ragione della loro "natura" intesa quale propensione a soddisfare il medesimo bisogno e dunque a rendere l'operazione unitaria sotto il profilo economico.

³⁶ V. Corte Giust., 25 febbraio 1999, c. 349/96, Card Protection Plan Ltd, cit. §29 "[...] occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione". Nello stesso senso v. Corte di Giustizia, 27 ottobre 2005, c. 41/04, Levob e OV Bank, cit., paragrafi 21 e 22; Id., 11 febbraio 2010, c. 88/09, Graphic Procédé, §20 .

³⁷ Così Corte Giust., 22 ottobre 1998, c. 308/96 e c. 94/97, Madgett e Baldwin, cit., §26. In dottrina sostiene che, al fine di determinare se una prestazione sia accessoria ad una principale, occorre "considerare l'incidenza del suo valore rispetto al totale del corrispettivo ed al contesto in cui si svolge l'operazione" R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 2005. Per l'A. l'accessorietà di una prestazione rispetto ad un'altra costituisce infatti "un tipico concetto "di relazione", da verificare caso per caso".

A prescindere dall'esito di tale verifica, l'indagine prosegue guardando alle peculiarità del caso concreto³⁸ al fine di individuare se *“esistano ragioni specifiche relative al caso di cui al procedimento principale che possano indurre a ritenere che gli elementi in questione costituiscano un'operazione unica”* sebbene essi in linea di principio non lo siano; o viceversa a ritenere distinte operazioni che sono unitarie nella prospettiva del consumatore medio.

Lo scopo è dunque quello di appurare se le circostanze che caratterizzano il caso concreto inducano a ritenere che lo specifico consumatore abbia acquistato una delle due operazioni per aumentare l'utilità che trae dall'altra³⁹.

In questa fase vengono in rilievo gli elementi sopra citati che attengono al “prezzo”, al “contratto”⁴⁰, alla “modalità di fatturazione”⁴¹ e dei quali sembra fare buon uso il Giudice del gravame.

Trattasi di elementi oggettivi, ciascuno dei quali non è singolarmente considerato determinante ai fini della decisione sull'accessorietà e che nel loro insieme generalmente manifestano quale sia per le parti contraenti la ragione economica dell'operazione posta in essere.

Segnatamente, il pagamento di un prezzo unico a fronte della fornitura di più operazioni *“può militare a favore dell'esistenza di una prestazione unica”*⁴²; ma specularmente *“... l'esistenza di un'unica prestazione complessiva non è esclusa per il fatto che per singole componenti sono stati separatamente indicati e fatturati prezzi distinti”*⁴³.

³⁸ Cfr. Corte Giust., 17 gennaio 2013, c. 224/11, BZG Leasing, ove al paragrafo 40 la Corte chiaramente afferma che *“... occorre valutare se esistano ragioni specifiche relative al caso di cui al procedimento principale che possano indurre a ritenere che gli elementi in questione costituiscano un'operazione unica”*.

³⁹ Ad esempio nelle sentenze relative ai casi RLRE Tellmer Property (11 giugno 2009, C. 572/07, cit.) e Field Fisher Waterhouse (27 settembre 2012, c. 392/11, in *Raccolta digitale*), nella quali la Corte – chiamata ad interpretare l'art. 13, B, lett. b) della sesta Direttiva e a decidere sull'accessorietà alla locazione degli immobili delle prestazioni di pulizia degli spazi comuni - verifica se, ai sensi del contratto, il conduttore e il locatore cerchino innanzitutto, rispettivamente, di ottenere e di offrire la locazione di un bene immobile, e non cerchino, se non in via sussidiaria, rispettivamente di ottenere e di offrire ulteriori prestazioni, anche se queste sono necessarie al godimento del bene.

⁴⁰ In specie all'esistenza di una clausola di risoluzione per l'ipotesi di omesso pagamento anche solo del prezzo pattuito per una delle operazioni.

⁴¹ Cioè alla circostanza che il prezzo sia indicato in fattura distintamente oppure se in essa è indicato un prezzo “globale”.

⁴² Così Corte Giust., 25 febbraio 1999, C. 349/96, Card Protection Plan Ltd, cit., §31. Secondo la Corte in specie *“Il fatto che un prezzo unico sia fatturato non riveste pertanto un'importanza decisiva. È vero che, quando un prestatore fornisce ai suoi clienti una prestazione di servizio composta da più elementi dietro versamento di un prezzo unico, quest'ultimo può militare a favore dell'esistenza di una prestazione unica”*. Nello stesso senso Corte di Giust., 27 settembre 2012, c. 392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, cit. § 27, nonché 22 ottobre 1998, c. 308/96 e c. 94/97, *Madgett e Baldwin*.

⁴³ Così Corte Giust., 27 ottobre 2005, c. 41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank, cit., §25.

Lo stesso vale per le modalità di fatturazione, in quanto “... una fatturazione separata ed una tariffazione distinta delle prestazioni depongono in favore dell'esistenza di prestazioni indipendenti, senza peraltro rivestire importanza decisiva”⁴⁴.

In realtà sembra che la valenza ad essi attribuita dalla Corte sia diversa in ragione dell'esito dell'indagine oggettiva, oltre che dell'applicabilità nel caso concreto di regimi speciali e/o di esenzione.

Così ad esempio una clausola contrattuale che prevede la risoluzione del contratto nell'ipotesi di omesso pagamento del corrispettivo previsto per l'operazione presunta accessoria generalmente può “costituire un indice che depone a favore dell'esistenza di una prestazione unica”, ma “ciò non vale nel caso in cui le operazioni distinte in questione non possono essere considerate, obiettivamente (ndr sulla base degli altri elementi che caratterizzano l'operazione posta in essere), come una prestazione unica”⁴⁵.

Ed ancora nella citata sentenza relativa al caso CPP la Corte precisa che “... nonostante il prezzo unico, se da circostanze come quelle descritte nei punti 7-10 della presente sentenza discendesse che i clienti intendono acquistare due prestazioni distinte, vale a dire una prestazione d'assicurazione e una prestazione di servizio di registrazione di carte di credito, occorrerebbe in tal caso isolare la parte del prezzo unico relativa alla prestazione assicurativa la quale rimarrebbe, in ogni caso, esente da imposta”⁴⁶.

In sostanza dalla giurisprudenza esaminata sembra che a fronte di operazioni “in linea di principio” distinte la Corte raramente riconosca esistente un vincolo di accessorietà, soprattutto ove le operazioni principali sono esenti o soggette ad un regime speciale; di talché determinante è l'indagine finalizzata ad “individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione”⁴⁷.

⁴⁴ In tal senso, Corte Giust., 10 marzo 2011, c. 497/09, Bog e altri, cit. ove la Corte afferma che l'esistenza di una prestazione unica non dipende dalla circostanza che l'impresa di catering rediga una sola fattura indicante l'insieme degli elementi o che al contrario rediga una fattura separata per la vendita dei pasti cucinati. Nello stesso senso v. Corte Giust., 25 febbraio 1999, c. 349/96, Card Protection Plan Ltd, §31; 27 ottobre 2005, c. 41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank, § 25; 2 dicembre 2010, c. 276/09, Everything Everywhere Everything Everywhere, § 29.

⁴⁵ Così, Corte Giust., 27 settembre 2012, c. 392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, cit. § 23 e § 25.

⁴⁶ Così Corte Giust., 25 febbraio 1999, C. 349/96, Card Protection Plan Ltd, cit., §31

⁴⁷ Corte Giust., 25 febbraio 1999, c. 349/96, Card Protection Plan ltd, cit., §29.

4. Conclusioni

Alla luce della indagine svolta appare pienamente condivisibile la posizione della Commissione, sia allorché ritiene non determinante le “modalità di commercializzazione” sia e soprattutto laddove correttamente “valorizza” – sebbene al fine di interpretare la voce 120 della Tabella A parte III allegata al decreto IVA concernente “le prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all’articolo 6 della legge 17 maggio 1983 n. 217 e successive modificazioni” – l’ “evoluzione” che si è registrata nel servizio offerto dagli “albergatori” e che ha dato luogo ad un incremento in termini di “numero” e di “qualità dei servizi offerti all’utenza”, tra i quali “spiccano segnatamente nel ramo del cosiddetto “soggiorno-vacanza” i servizi wellness o di benessere”.

Segnatamente la pronuncia sembra condivisibile proprio a partire dall’identificazione delle caratteristiche del servizio offerto e conseguentemente del c.d. “consumatore medio”. Invero, affermare, come fa il Giudice di merito, che l’offerta di “servizi wellness o di benessere” è abituale nel “ramo del cosiddetto soggiorno-vacanza” significa in sostanza ritenere che l’interesse dell’utente e dell’albergatore che opera nel ramo “soggiorno–vacanza” sia rispettivamente quello di ricevere e fornire l’alloggio e i servizi benessere. Con la conseguenza che in quel contesto le prestazioni wellness diventano in linea di principio accessorie, se non inscindibili, rispetto al servizio dell’alloggio e dunque non operazioni distinte ma unitarie sotto il profilo economico.

Il sistema di commercializzazione non sembra un elemento idoneo ad inficiare tale conclusione.

Assumere, come sembra sostenere l’Agenzia, che le prestazioni siano ai fini IVA distinte in ragione della pattuizione di un prezzo distinto e della possibilità per il cliente di scegliere le prestazioni wellness di cui fruire, significherebbe attribuire una valenza dirimente a detti elementi in contrasto con l’orientamento della Corte .

Da ultimo la Commissione – laddove afferma che “l’accessorietà non richiede inderogabilmente un rapporto di strumentalità necessaria di una prestazione rispetto a quella principale, ma ben può essere anche solo eventuale ed assolvere più semplicemente alla funzione di integrare, completare, migliorare o favorire la fruizione della prestazione principale” - sembra cogliere la differenza fra la definizione civilistica di pertinenza e l’accessorietà ai fini IVA. Invero, se l’operazione presunta accessoria costituisce per la

clientela il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del bene principale offerto dal cedente, il nesso di accessorietà fra operazioni può ben sussistere anche in mancanza di una destinazione oggettiva del bene accessorio a quello principale.