Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

5 marzo 2026*

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 98 – Facoltà per gli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta a talune cessioni di beni e di prestazioni di servizi – Alloggio di breve durata in alberghi e in strutture simili – Allegato III, punto 12 – Aliquota IVA ridotta applicabile all'alloggio fornito da alberghi e da strutture simili – Prestazioni accessorie all'alloggio – Normativa nazionale che prevede un meccanismo di dissociazione delle operazioni imponibili – Mancata applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle prestazioni che non servono direttamente all'alloggio – Principio di neutralità fiscale»

Nelle cause riunite da C-409/24 a C-411/24,

aventi ad oggetto tre domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisioni del 10 gennaio 2024, pervenute in cancelleria il 12 giugno 2024, nei procedimenti

**J-GmbH**

contro

**Finanzamt K** (causa C-409/24),

e

**D**

contro

**Finanzamt F** (C-410/24),

e

**D GmbH & Co. KG**

contro

**Finanzamt A** (C-411/24),

LA CORTE (Quarta Sezione),

* Lingua processuale: il tedesco.

composta da I. Jarukaitis, presidente di sezione, M. Condinanzi, N. Jääskinen, R. Frendo e A. Kornezov (relatore), giudici,

avvocato generale: T. Ćapeta

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo tedesco, da J. Möller e R. Kanitz, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da F. Behre e M. Herold, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza del 25 settembre 2025,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'articolo 24, paragrafo 1, e dell'articolo 98, paragrafi 1 e 2, 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) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dell'allegato III, punto 12, di tale direttiva.

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di tre controversie che oppongono, nella causa C-409/24, la J-GmbH al Finanzamt K (ufficio delle imposte di K, Germania), nella causa C-410/24, D al Finanzamt F (ufficio delle imposte di F, Germania) e, nella causa C-411/24, la D GmbH & Co. KG al Finanzamt A (ufficio delle imposte di A, Germania) in merito alla determinazione dell'aliquota, normale o ridotta, dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) applicabile alle diverse prestazioni di servizi fornite da alberghi e strutture simili, in occasione di servizi di alloggio di breve durata.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA:

«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».

4 L'articolo 24, paragrafo 1, di tale direttiva prevede quanto segue:

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

5 L'articolo 96 di detta direttiva recita:

«Gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi».

6 L'articolo 98, paragrafo 1 e paragrafo 2, primo comma, dispone quanto segue:

«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».

7 L'allegato III della direttiva IVA, che comprende l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote IVA ridotte di cui all'articolo 98, recita, al suo punto 12:

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

### *Normativa tedesca*

8 L'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), del 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386), nella versione applicabile ai procedimenti principali (in prosieguo: l'«UStG»), dispone quanto segue:

«Sono soggette all'IVA 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. (…)».

9 L'articolo 12 dell'UStG così prevede:

«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 riservi 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 tramite il corrispettivo versato per la locazione».

10 L'articolo 12.16, paragrafo 4, dell'Umsatzsteuer-Anwendungserlass (circolare sull'applicazione dell'IVA) del 1º ottobre 2010 (BStBl. 2010 I, pag. 846; in prosieguo: l'«UStAE»), dispone che sono soggette all'aliquota IVA ridotta, insieme alla prestazione di alloggio, le seguenti prestazioni: la

messa a disposizione di locali ammobiliati e muniti di altri oggetti di arredamento (ad esempio televisore, radio, telefono, cassaforte); l'accesso alla rete elettrica; la messa a disposizione di lenzuola, asciugamani e accappatoi; la pulizia dei locali affittati; la messa a disposizione di articoli per l'igiene personale, la pulizia di scarpe e abiti; la sveglia telefonica; la messa a disposizione di un apparecchio automatico per la pulizia di calzature; la sistemazione di animali nelle stanze e camere da letto affittate.

11 La sezione 12.16, paragrafo 5, dell'UStAE contiene un elenco non esaustivo delle prestazioni che non beneficiano dell'aliquota IVA ridotta, anche quando si tratta di prestazioni accessorie all'alloggio di breve durata ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, dell'UStG. Tale elenco di prestazioni comprende: la messa a disposizione di sale per conferenze; la messa a disposizione di locali per l'esercizio di un'attività professionale o commerciale; la messa a disposizione, mediante un accordo separato, di posti per parcheggiare veicoli; la messa a disposizione di camper, roulotte, rimorchi abitabili, chiatte, scialuppe e yacht non installati in modo permanente; il trasporto nei vagoni letto ferroviari; la messa a disposizione di cabine su natanti destinati al trasporto; intermediazione di prestazioni di alloggio; le operazioni realizzate da pensioni per animali; benefici concessi a titolo gratuito (ad esempio, uso personale di appartamenti per vacanze).

## Procedimenti principali e questioni pregiudiziali

### *Causa C-409/24*

12 La J, una società di diritto tedesco, gestiva un albergo e un ristorante, che disponevano di un parcheggio, il quale poteva essere utilizzato dai suoi clienti senza che essa percepisse una remunerazione aggiuntiva rispetto a quella ricevuta per l'alloggio.

13 Oltre al pernottamento, la prestazione di alloggio comprendeva anche una prima colazione. Tuttavia, i clienti avevano la possibilità di rinunciarvi e il costo della prima colazione era allora detratto dall'importo totale fatturato.

14 La J riteneva che il pernottamento, la prima colazione e la messa a disposizione di posti auto costituissero una prestazione unica e, di conseguenza, applicava l'aliquota IVA ridotta del 7% a tale prestazione nel suo insieme.

15 A seguito di due controlli fiscali effettuati dall'ufficio delle imposte di K riguardanti, in particolare, il periodo compreso tra il mese di giugno 2018 e il mese di maggio 2019, quest'ultimo ha emesso due avvisi di accertamento con i quali ha ritenuto, in sostanza, che, in forza dell'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'UStG, la prima colazione e la messa a disposizione di posti auto dovessero essere dissociati dalla prestazione di alloggio e tassati all'aliquota IVA normale del 19%.

16 La J ha presentato reclami avverso tali avvisi, che sono stati respinti dall'ufficio delle imposte di K con decisione del 26 febbraio 2020.

17 Tale società ha proposto ricorso avverso tale decisione dinanzi al Sächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario della Sassonia, Germania), il quale, con sentenza del 23 settembre 2020, l'ha respinto con la motivazione, in sostanza, che la prima colazione e la messa a disposizione di posti auto non erano prestazioni accessorie all'alloggio, bensì prestazioni autonome. In ogni caso,

secondo tale giudice, anche supponendo che tali prestazioni potessero essere qualificate come accessorie alla prestazione di alloggio, l'ufficio delle imposte di K aveva avuto ragione di dissociarle da quest'ultima, come richiederebbe il diritto nazionale applicabile.

18 La J ha quindi proposto ricorso per cassazione (*Revision*) avverso tale sentenza dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), che è il giudice del rinvio.

19 Tale giudice ritiene che il Sächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario della Sassonia) abbia correttamente ritenuto che la prima colazione, alla quale i clienti erano liberi di rinunciare e il cui prezzo era, di conseguenza, detratto dal prezzo dell'alloggio, costituisse una prestazione autonoma, che doveva quindi essere assoggettata all'aliquota IVA normale.

20 Per contro, detto giudice precisa che, nel caso di specie, la messa a disposizione di posti auto costituiva una prestazione accessoria alla prestazione di alloggio di breve durata, dato che il prezzo totale pagato dai clienti non variava a seconda dell'utilizzo o meno del parcheggio dell'albergo. Tuttavia, poiché non serviva direttamente all'alloggio di breve durata, la messa a disposizione di posti auto doveva, in forza dell'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'UStG, essere dissociata dalla prestazione principale consistente in un alloggio siffatto e, di conseguenza, essere esclusa dall'applicazione dell'aliquota IVA ridotta.

21 A tal riguardo, il giudice del rinvio ritiene che la direttiva IVA non osti all'esigenza, imposta all'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'UStG, di dissociare dalle prestazioni di alloggio di breve durata le prestazioni che non servono direttamente a tale alloggio, poiché tale direttiva, come interpretata dalla Corte, consente, in linea di principio, agli Stati membri di procedere ad un'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta all'interno delle categorie di cessioni di beni e di prestazioni di servizi elencate nell'allegato III di detta direttiva, purché sia rispettato il principio di neutralità fiscale.

22 Infatti, secondo tale giudice, dalle sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), del 22 settembre 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719), e dell'8 febbraio 2024, Valentina Heights (C-733/22, EU:C:2024:126), risulta, in sostanza, che l'articolo 98 della direttiva IVA consente agli Stati membri di isolare gli aspetti concreti e specifici delle categorie di prestazioni di cui a tale allegato III e di applicare, nel rispetto del principio di neutralità fiscale, l'aliquota IVA ridotta solo a tali aspetti concreti e specifici.

23 Tuttavia, detto giudice nutre dubbi quanto alla compatibilità del meccanismo di dissociazione delle operazioni imponibili previsto all'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'UStG con le esigenze derivanti dalla direttiva IVA, alla luce delle sentenze del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), e del 4 maggio 2023, Finanzamt X (Utensili e macchine fissati stabilmente) (C-516/21, EU:C:2023:372). In tale contesto, lo stesso giudice precisa che una parte della dottrina tedesca ritiene che le prestazioni accessorie debbano condividere il trattamento fiscale riservato alla prestazione principale in materia di IVA, cosicché le prime non possono essere dissociate dalla seconda.

24 Alla luce di tali circostanze, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte 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 IVA], debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale, come l'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase,

dell'[UStG], 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, per quanto riguarda (soltanto) la messa a disposizione di un parcheggio».

### *Causa C-410/24*

25 Nel corso del 2013, D gestiva una pensione e offriva ai suoi clienti un pernottamento e una prima colazione che erano inclusi nel prezzo globale forfettario, indipendentemente dalla scelta dei clienti di consumarla o meno. Le fatture indicavano tale prezzo, comprese le imposte.

26 Nella sua dichiarazione IVA per l'anno 2013, D ha dichiarato sia operazioni con un'aliquota ridotta del 7% dell'IVA sia operazioni all'aliquota normale del 19%.

27 Il 19 dicembre 2018, facendo riferimento alla sentenza del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), D ha chiesto all'ufficio delle imposte di F una modifica dell'importo dell'IVA fissato alla luce di tale dichiarazione. In particolare, D ha chiesto che tutte le operazioni fornite nell'ambito dell'alloggio di breve durata da essa realizzate fossero assoggettate all'aliquota IVA ridotta del 7%, dal momento che da tale sentenza risulterebbe, in sostanza, che una prestazione unica deve essere assoggettata ad un'aliquota uniforme.

28 Con decisione dell'8 febbraio 2019, l'ufficio delle imposte di F ha respinto tale domanda.

29 D ha proposto un ricorso di annullamento avverso tale decisione dinanzi allo Hessisches Finanzgericht (Tribunale tributario dell'Assia, Germania). Tale giudice ha respinto tale ricorso ritenendo, in sostanza, che le prime colazioni fornite da D fossero soggette non già all'aliquota IVA ridotta, bensì all'aliquota normale, dal momento che tale aliquota ridotta, prevista all'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, prima frase, dell'UStG, si applicherebbe solo alla prestazione di alloggio di breve durata e che la seconda frase di tale disposizione enuncerebbe un'esigenza di dissociare da tale prestazione quelle che non servono direttamente a quest'ultima. Il fatto che, nel caso di specie, fosse stato convenuto un prezzo forfettario era, secondo detto giudice, irrilevante.

30 D ha proposto un ricorso per cassazione (*Revision*) avverso la sentenza di tale tribunale dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), che è il giudice del rinvio anche in tale causa, facendo valere, in sostanza, che la prima colazione era una prestazione accessoria all'alloggio di breve durata poiché, in linea di principio, il prezzo complessivo forfettario comprendeva la prima colazione, indipendentemente dalla scelta dei clienti di consumarla o meno.

31 Il giudice del rinvio osserva che, a differenza della causa C-409/24, nel caso di specie, la prima colazione è una prestazione accessoria all'alloggio di breve durata, dato che, salvo un'unica eccezione, il prezzo globale forfettario pagato dai clienti non variava a seconda che essi consumassero o meno la prima colazione. Ciò premesso, secondo tale giudice, al fine di rispettare l'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'UStG, nonché il principio di neutralità fiscale, la prima colazione deve essere dissociata dall'alloggio di breve durata e soggetta all'IVA all'aliquota normale, anche se si tratta di una prestazione accessoria a tale alloggio.

32 In tale contesto e per le stesse ragioni esposte ai punti 22 e 23 della presente sentenza, il giudice del rinvio nutre dubbi quanto alla conformità con il diritto dell'Unione dell'esigenza di cui all'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'UStG, secondo cui occorre dissociare dall'alloggio di breve durata le prestazioni che non sono direttamente destinate a tale alloggio.

33 Alla luce di tali circostanze, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte 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 IVA], debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale, come l'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'[UStG], 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, per quanto riguarda (soltanto) la messa a disposizione di un parcheggio».

### *Causa C-411/24*

34 Nel corso del 2011, la D, una società di diritto tedesco, gestiva due alberghi dotati di parcheggi e di reti wireless (wi-fi). Uno di tali due alberghi disponeva, inoltre, di una sala sportiva nonché di strutture di benessere. Le persone che soggiornavano in tali alberghi potevano utilizzare tali servizi e strutture senza che fossero fatturati separatamente.

35 La D ha presentato all'ufficio delle imposte di A una dichiarazione IVA per l'anno 2011, nella quale ha considerato che la fornitura ai clienti degli alberghi, senza spese supplementari, di prestazioni accessorie all'alloggio di breve durata doveva essere assoggettata all'aliquota IVA ridotta.

36 L'ufficio delle imposte di A non ha condiviso tale analisi e ha effettuato un controllo *in loco* a seguito del quale ha constatato, in sostanza, con decisione del 30 luglio 2019, che la messa a disposizione di una rete wi-fi, di posti auto, di una sala sportiva e di impianti per il benessere costituivano operazioni soggette all'IVA all'aliquota normale del 19%.

37 La D ha proposto un ricorso di annullamento avverso tale decisione dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania). Quest'ultimo ha respinto tale ricorso considerando, in sostanza, che i servizi menzionati al punto precedente della presente sentenza costituivano prestazioni fornite a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, dell'UStG, e che, conformemente all'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, di tale legge, tali prestazioni non potevano essere assoggettate all'aliquota IVA ridotta.

38 La D ha proposto un ricorso per cassazione (*Revision*) avverso la sentenza di tale tribunale dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), giudice del rinvio anche in tale causa.

39 Il giudice del rinvio ritiene, in primo luogo, che il Finanzgericht (Tribunale tributario) abbia correttamente ritenuto che le prestazioni di cui trattasi fossero state fornite a titolo oneroso dalla D. A suo avviso, il fatto che quest'ultima non percepisse a tale titolo una retribuzione separata da quella relativa all'alloggio di breve durata non significava che tali prestazioni fossero state fornite a titolo gratuito.

40 In secondo luogo, secondo tale giudice, la messa a disposizione di una rete wi-fi, di posti auto, di una sala sportiva e di impianti per il benessere costituivano prestazioni accessorie alla prestazione principale, ossia l'alloggio di breve durata, e, considerate congiuntamente con quest'ultima, costituivano una prestazione unica.

41 In tale contesto, detto giudice nutre gli stessi dubbi esposti ai punti 22 e 23 della presente sentenza quanto alla conformità con il diritto dell'Unione del requisito derivante dall'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'UStG, secondo cui occorre dissociare dall'alloggio di breve durata le prestazioni che non servono direttamente a tale alloggio.

42 Alla luce di tali circostanze, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte 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 IVA], debbano essere interpretati nel senso che ostano a una disposizione nazionale come l'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'[UStG], 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».

## Procedimento dinanzi alla Corte

43 Con ordinanza del presidente della Corte del 15 luglio 2024, le cause C-409/24, C-410/24 e C-411/24 sono state riunite ai fini delle fasi scritta e orale del procedimento nonché della sentenza.

## Sulle questioni pregiudiziali

44 Con le sue questioni in ciascuna delle tre cause riunite, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, di tale direttiva, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che consente di escludere dall'ambito di applicazione dell'aliquota IVA ridotta applicabile ai servizi di alloggio di breve durata, forniti in alberghi e strutture simili, le prestazioni che non servono direttamente a tale alloggio, quali la messa a disposizione di posti auto, di una sala sportiva e di impianti per il benessere, nonché l'accesso alla rete wi-fi dell'albergo e la fornitura di una prima colazione (in prosieguo: le «prestazioni di cui trattasi nei procedimenti principali»), sebbene esse possano essere considerate accessorie a tale alloggio, considerato che sono remunerate con un prezzo globale forfettario pagato per l'insieme dei servizi forniti nell'ambito di detto alloggio.

45 In via preliminare, occorre rilevare che dalle decisioni di rinvio risulta che le questioni pregiudiziali sollevate si basano sulla premessa secondo cui le prestazioni di cui trattasi nei procedimenti principali rientrano, a causa del loro carattere accessorio alle prestazioni di alloggio di cui al punto 12 dell'allegato III della direttiva IVA, nell'ambito di applicazione di quest'ultima

disposizione, in combinato disposto con l'articolo 98 di tale direttiva, le quali consentono agli Stati membri di applicare un'aliquota IVA ridotta all'«alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte».

46 A tal riguardo, la Corte ha già dichiarato che prestazioni accessorie a una prestazione principale soggetta ad un'aliquota IVA ridotta possono parimenti essere assoggettate, a tale titolo, a detta aliquota ridotta (v., in tal senso, sentenza del 22 settembre 2022, The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719, punto 41).

47 Quanto alla questione se le prestazioni di cui trattasi nei procedimenti principali costituiscano prestazioni accessorie a prestazioni di alloggio fornite in alberghi e strutture simili, come constatato dal giudice del rinvio nelle sue decisioni di rinvio, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sono sollevate dal giudice nazionale nel contesto di fatto che egli definisce sotto la propria responsabilità e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza (v., in tal senso, sentenza del 26 marzo 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, punto 30).

48 Sebbene occorra, pertanto, basarsi sulla premessa secondo cui le prestazioni di cui trattasi nei procedimenti principali sono prestazioni accessorie a prestazioni di alloggio fornite in alberghi e in strutture simili per rispondere alle questioni sollevate, occorre tuttavia ricordare che esiste una prestazione unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al consumatore, considerato come consumatore medio, sono così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale. Ciò si verifica anche quando due o più elementi devono essere considerati come costitutivi della prestazione principale, mentre, al contrario, altri elementi devono essere considerati come una o più prestazioni accessorie e una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio della prestazione principale (sentenza del 22 settembre 2022, The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719, punti 25 e 26 nonché giurisprudenza citata).

49 Ciò premesso, per quanto riguarda la questione, sollevata nelle presenti cause, se uno Stato membro possa nondimeno considerare che solo la prestazione principale di un'unica operazione, composta da una prestazione principale e da prestazioni accessorie, sarà assoggettata ad un'aliquota IVA ridotta, occorre osservare che, ai sensi dell'articolo 96 della direttiva IVA, ciascuno Stato membro applica una stessa aliquota IVA normale alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi.

50 In deroga a tale principio, l'articolo 98, paragrafo 1, della direttiva medesima riconosce agli Stati membri la facoltà di applicare una o due aliquote IVA ridotte. A norma dell'articolo 98, paragrafo 2, primo comma, di detta direttiva, le aliquote IVA ridotte possono essere applicate soltanto alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate all'allegato III della medesima direttiva.

51 A tal riguardo, risulta da una giurisprudenza costante che quando uno Stato membro decide di utilizzare la possibilità offerta dall'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA di applicare un'aliquota IVA ridotta ad una categoria di prestazioni indicata nell'allegato III di tale direttiva, questo Stato membro, a condizione di rispettare il principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, può limitare l'applicazione di tale aliquota IVA ridotta ad elementi

concreti e specifici di detta categoria (v., in tal senso, sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, punto 28, e del 5 settembre 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punto 42 e giurisprudenza citata).

52 Tale possibilità è giustificata in particolare dalla considerazione che, costituendo tale aliquota un'eccezione all'applicazione dell'aliquota normale fissata da ogni Stato membro, la limitazione della sua applicazione a elementi concreti e specifici della categoria di prestazioni di cui trattasi è coerente con il principio secondo il quale le esenzioni e le deroghe devono essere interpretate in senso restrittivo (sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, punto 29, e del 5 settembre 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punto 43 e giurisprudenza citata).

53 Tuttavia, l'esercizio della facoltà di procedere ad un'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta, riconosciuta agli Stati membri, è soggetto alla duplice condizione, da un lato, di isolare dalla categoria di prestazioni interessata, ai fini dell'applicazione di tale aliquota ridotta, soltanto elementi concreti e specifici e, dall'altro, di rispettare il principio di neutralità fiscale (sentenza dell'8 febbraio 2024, Valentina Heights, C-733/22, EU:C:2024:126, punto 44 e giurisprudenza citata). Tali condizioni mirano a garantire che gli Stati membri utilizzino tale possibilità esclusivamente in circostanze che assicurino l'applicazione semplice e corretta dell'aliquota IVA ridotta scelta nonché la prevenzione di qualsiasi frode, elusione e abuso eventuale (sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, punto 30, e del 5 settembre 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punto 46 nonché giurisprudenza citata).

54 Nel caso di specie, per quanto riguarda la prima condizione di cui al punto precedente della presente sentenza, occorre stabilire se le prestazioni di alloggio fornite in alberghi e in strutture simili, per le quali la normativa tedesca prevede l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta, costituiscano aspetti concreti e specifici della categoria di prestazioni di cui all'allegato III, punto 12, della direttiva IVA. A tal fine, occorre esaminare se si tratti di prestazioni di servizi identificabili, in quanto tali, separatamente dalle altre prestazioni di tale categoria (v., in tal senso, sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, punto 35, e dell'8 febbraio 2024, Valentina Heights, C-733/22, EU:C:2024:126, punto 45 nonché giurisprudenza citata). Una siffatta identificazione presuppone l'esistenza di criteri oggettivi, chiari e precisi nella normativa nazionale, che consentano di determinare con precisione le prestazioni a cui tale normativa riserva l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta (v., in tal senso, sentenza del 5 settembre 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punto 49 e giurisprudenza citata).

55 Fatte salve le verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare, dalle indicazioni contenute nelle decisioni di rinvio risulta che la Repubblica federale di Germania, esercitando il potere discrezionale riconosciutole ai sensi dell'articolo 98 della direttiva IVA, avrebbe identificato, sulla base di criteri oggettivi, chiari e precisi, le prestazioni concrete e specifiche della categoria di prestazioni di cui all'allegato III, punto 12, della direttiva IVA, alle quali trova applicazione l'aliquota IVA ridotta.

56 Infatti, risulta da tali indicazioni che, conformemente all'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, dell'UStG, adottato ai fini della trasposizione dell'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA, un'aliquota IVA ridotta del 7% si applicherebbe alla locazione di stanze e di camere da letto che

un operatore mette a disposizione ai fini dell'alloggio di breve durata di terzi nonché alla locazione di breve durata di posti per campeggio, ad eccezione delle prestazioni che non servono direttamente alla locazione, anche se queste ultime sono remunerate dal prezzo della locazione.

57 Inoltre, la sezione 12.16, paragrafo 4, prima e seconda frase, dell'UStAE identificherebbe le prestazioni di servizi direttamente connesse all'alloggio di breve durata e, pertanto, soggette all'aliquota IVA ridotta del 7%, vale a dire: la messa a disposizione di locali ammobiliati e muniti di altri oggetti di arredamento, come un televisore, una radio, un telefono o una cassaforte; l'accesso alla rete elettrica; la messa a disposizione di lenzuola, asciugamani e accappatoi; la pulizia dei locali affittati; la messa a disposizione di articoli per l'igiene personale, la pulizia di scarpe e abiti; la sveglia telefonica; la messa a disposizione di un apparecchio automatico per la pulizia di calzature; la sistemazione di animali nelle stanze e camere da letto affittate.

58 La sezione 12.16, paragrafo 5, dell'UStAE, dal canto suo, enumererebbe, in modo non esaustivo, prestazioni che non possono beneficiare dell'aliquota IVA ridotta del 7%, quali: la messa a disposizione di sale per conferenze; la messa a disposizione di locali per l'esercizio di un'attività professionale o commerciale; la messa a disposizione, mediante un accordo separato, di posti per parcheggiare veicoli; la messa a disposizione di camper, roulotte, rimorchi abitabili, chiatte, scialuppe e yacht non installati in modo permanente; il trasporto nei vagoni letto ferroviari; la messa a disposizione di cabine su natanti destinati al trasporto; intermediazione di prestazioni di alloggio; le operazioni realizzate da pensioni per animali; benefici concessi a titolo gratuito (ad esempio, uso personale di appartamenti per vacanze).

59 Pertanto, risulta che siffatte indicazioni sono idonee a consentire di identificare con precisione, in quanto tali, le prestazioni di locazione di stanze e di camere da letto che un operatore mette a disposizione ai fini dell'alloggio di breve durata di terzi, soggette all'aliquota IVA ridotta, e di distinguerle dalle altre prestazioni fornite nell'ambito dell'alloggio di cui all'allegato III, punto 12, della direttiva IVA, soggette all'aliquota IVA normale. Una siffatta identificazione sembra pertanto rispondere, e fatte salve le verifiche che spettano al giudice del rinvio, il solo competente ad interpretare il diritto nazionale, ai requisiti ricordati al punto 54 della presente sentenza, cosicché la prima condizione diretta ad isolare aspetti concreti e specifici della categoria di prestazioni di cui trattasi è, con tale riserva, soddisfatta.

60 Tale conclusione non è rimessa in discussione dal fatto che dalle decisioni di rinvio risulta che le prestazioni di cui trattasi nei procedimenti principali i cui prezzi fanno parte di un prezzo globale forfettario comprendente l'alloggio di breve durata costituirebbero, dal punto di vista dei clienti, prestazioni accessorie a tale alloggio.

61 Infatti, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, quando uno Stato membro, nel rispetto del principio di neutralità fiscale, ha esercitato il proprio potere discrezionale e ha isolato gli aspetti concreti e specifici di una categoria di prestazioni di cui all'allegato III della direttiva IVA, non occorre verificare se le prestazioni così isolate e le prestazioni ad esse accessorie debbano o meno essere considerate, dal punto di vista di un consumatore medio, come un'operazione unica, in quanto quest'ultima circostanza non è determinante per l'esercizio da parte degli Stati membri del potere discrezionale loro lasciato da tale direttiva quanto all'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta sulla base di criteri generali e oggettivi (v., in tal senso, sentenza del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, punti 33 e 34).

62 Tale interpretazione non è inficiata dalle sentenze del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), e del 4 maggio 2023, Finanzamt X (Utensili e macchine fissati stabilmente) (C-516/21, EU:C:2023:372), alle quali il giudice del rinvio fa riferimento nelle sue decisioni di rinvio.

63 È vero che, al punto 36 della sentenza del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), la Corte ha dichiarato che una prestazione unica deve essere tassata alla sola aliquota applicabile a tale prestazione determinata in funzione dell'elemento principale di quest'ultima. Tuttavia, nella causa che ha dato luogo a tale sentenza, lo Stato membro interessato non aveva esercitato il potere discrezionale conferitogli dalla direttiva IVA isolando, ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta, aspetti concreti e specifici della categoria di prestazioni allora in questione. È in tali circostanze che la Corte ha ritenuto necessario esaminare se, in assenza dell'esercizio di tale potere discrezionale, le prestazioni di cui trattavasi in tale causa costituissero una prestazione unica dal punto di vista del consumatore medio.

64 Inoltre, al punto 34 della sentenza del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), la Corte ha ricordato che, per determinare se l'applicazione selettiva di un'aliquota IVA ridotta fosse conforme all'articolo 96 e all'articolo 99, paragrafo 1, della direttiva IVA, la questione se un'operazione comprendente più elementi debba essere considerata come una prestazione unica non era determinante per l'esercizio da parte degli Stati membri del potere discrezionale loro lasciato da tale direttiva quanto all'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta. Al punto 35 di tale sentenza, la Corte ha altresì sottolineato che la questione che le era stata sottoposta, e che era quella di stabilire se una prestazione unica composta da due elementi distinti, uno principale, l'altro accessorio, dovesse essere assoggettata alla sola aliquota IVA applicabile all'elemento principale, era di natura diversa da quella della portata di tale potere discrezionale, che era in discussione nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253).

65 A tal riguardo, non vi è contraddizione tra la sentenza del 18 gennaio 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), e la sentenza del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253), le quali riguardano due ipotesi diverse. La prima verte sulla questione se prestazioni accessorie a una prestazione principale debbano essere assoggettate all'aliquota IVA normale applicabile a tale prestazione principale, qualora lo Stato membro interessato non abbia esercitato il potere discrezionale riconosciutogli ai sensi dell'articolo 98 della direttiva IVA che gli consente di isolare aspetti concreti e specifici di una categoria di prestazioni di cui all'allegato III di tale direttiva. La seconda riguarda una situazione in cui lo Stato membro interessato ha esercitato tale potere discrezionale.

66 Quanto alla causa che ha dato luogo alla sentenza del 4 maggio 2023, Finanzamt X (Utensili e macchine fissati stabilmente) (C-516/21, EU:C:2023:372), è sufficiente rilevare che, a differenza delle presenti cause, essa non riguardava l'applicazione selettiva di un'aliquota IVA ridotta a una categoria di prestazioni di cui all'allegato III della direttiva IVA, bensì l'interpretazione dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), e dell'articolo 135, paragrafo 2, primo comma, lettera c), di tale direttiva, relativi, rispettivamente, alle operazioni di affitto e di locazione di beni immobili esenti e alle operazioni escluse da tale esenzione. In tale causa, la Corte era quindi chiamata a pronunciarsi sulle esenzioni dall'IVA e sulle eccezioni a tali esenzioni, quali previste dalla stessa direttiva IVA, e non, come nelle presenti cause, sulla portata del potere discrezionale riconosciuto agli Stati membri da tale direttiva in materia di applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta.

67 Per quanto riguarda la seconda condizione ricordata al punto 53 della presente sentenza, che attiene, in sostanza, al rispetto del principio di neutralità fiscale qualora uno Stato membro scelga di applicare in modo selettivo l'aliquota IVA ridotta a taluni aspetti concreti e specifici di una categoria di prestazioni di cui all'allegato III della direttiva IVA, occorre ricordare che tale principio osta a che, dal punto di vista dell'IVA, beni o prestazioni di servizi simili, che si trovano in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in modo diverso (sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punto 37 e giurisprudenza citata).

68 Secondo una giurisprudenza costante, per stabilire se beni o prestazioni di servizi siano simili si deve principalmente tenere conto del punto di vista del consumatore medio. Beni o prestazioni di servizi sono simili quando presentano proprietà analoghe e rispondono alle medesime esigenze del consumatore, in base ad un criterio di comparabilità dell'uso, e quando le differenze esistenti non influiscono significativamente sulla decisione del consumatore medio di optare per l'uno o l'altro di tali beni o prestazioni di servizi (sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punto 38 e giurisprudenza citata).

69 In altre parole, si tratta di esaminare se i beni o i servizi di cui trattasi si trovino, dal punto di vista del consumatore medio, in un rapporto di sostituzione. Infatti, in tal caso, l'applicazione di diverse aliquote IVA è suscettibile di influenzare la scelta del consumatore, il che indicherebbe una violazione del principio di neutralità fiscale (sentenza del 9 settembre 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punto 39 e giurisprudenza citata).

70 Inoltre, va ricordato che tale principio non consente di estendere l'ambito d'applicazione di un'aliquota IVA ridotta in assenza di una disposizione non equivoca (sentenza del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punto 31).

71 Di conseguenza, ai fini dell'esame della seconda condizione di cui al punto 53 della presente sentenza, spetta al giudice del rinvio verificare se, considerate isolatamente, prestazioni di servizi come quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, vale a dire la colazione e/o l'accesso ai posti auto, alle sale sportive, agli impianti per il benessere e alle reti wi-fi, offerte da un albergo o da un centro simile in occasione di una prestazione ricettiva, siano analoghi, agli occhi di tale consumatore medio, a quelle fornite in modo autonomo da un altro operatore economico, di modo che esse si trovano in un rapporto di sostituzione.

72 In presenza di un siffatto rapporto di sostituzione, la mancata applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta del 7% alla prima colazione e/o alla messa a disposizione di posti auto, di sale sportive, di impianti per il benessere e di reti wi-fi, e il loro assoggettamento ad un'aliquota IVA normale, sebbene tali prestazioni siano fornite in modo accessorio all'alloggio di breve durata e siano incluse in un prezzo globale forfettario, non pregiudicherebbe il principio di neutralità fiscale, purché tali prestazioni, fornite in modo autonomo da un altro operatore economico, siano anch'esse soggette all'aliquota IVA normale.

73 A tal riguardo, il giudice del rinvio ritiene che il requisito della dissociazione derivante dall'articolo 12, paragrafo 2, punto 11, seconda frase, dell'UStG non leda il principio di neutralità fiscale, poiché comporta che una stessa prestazione sia assoggettata ad una medesima aliquota, anche quando è accessoria all'alloggio di breve durata. Secondo tale giudice, al fine di rispettare il principio di neutralità fiscale, un albergo non può, ad esempio, offrire una prima colazione e/o mettere a disposizione posti auto, sale sportive, impianti per il benessere e reti wi-fi ad

un'aliquota IVA più vantaggiosa di quella applicabile alle stesse prestazioni fornite nelle immediate vicinanze da un operatore economico, come un ristorante, un gestore di un parcheggio pubblico o di una sauna.

74 In tali circostanze e fatte salve le verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare per quanto riguarda le considerazioni esposte ai punti 71 e 72 della presente sentenza, occorre considerare che non sembra essere incompatibile con il principio di neutralità fiscale una normativa nazionale che, pur precisando aspetti concreti e specifici della categoria di prestazioni di cui all'allegato III, punto 12, della direttiva IVA ai quali può applicarsi un'aliquota IVA ridotta, consente di dissociare dall'alloggio di breve durata le prestazioni che non servono direttamente a tale alloggio, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, e di applicare a queste ultime l'aliquota IVA normale del 19%, anche qualora costituiscano prestazioni accessorie a detto alloggio.

75 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che consente di escludere dall'ambito di applicazione dell'aliquota IVA ridotta applicabile ai servizi di alloggio di breve durata, forniti in alberghi e in strutture simili, le prestazioni che non servono direttamente a tale alloggio, quali la messa a disposizione di posti auto, di una sala sportiva e di impianti per il benessere, nonché l'accesso alla rete wi-fi dell'albergo e la fornitura di una prima colazione, sebbene esse possano essere considerate accessorie a tale alloggio, considerato che sono remunerate con un prezzo globale forfettario pagato per l'insieme dei servizi forniti nell'ambito di detto alloggio, a condizione che tale normativa preveda l'applicazione dell'aliquota ridotta ad aspetti concreti e specifici delle categorie di servizi di alloggio di cui all'allegato III, punto 12, della suddetta direttiva e che sia rispettato il principio di neutralità fiscale.

## Sulle spese

76 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 (Quarta Sezione) dichiara:

**L'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con l'allegato III, punto 12, di tale direttiva,**

**dev'essere interpretato nel senso che:**

**esso non osta a una normativa nazionale che consente di escludere dall'ambito di applicazione dell'aliquota di imposta sul valore aggiunto ridotta applicabile ai servizi di alloggio di breve durata, forniti in alberghi e in strutture simili, le prestazioni che non servono direttamente a tale alloggio, quali la messa a disposizione di posti auto, di una sala sportiva e di impianti per il benessere, nonché l'accesso alla rete wi-fi dell'albergo e la fornitura di una prima colazione, sebbene esse possano essere considerate accessorie a tale alloggio, considerato che sono remunerate con un prezzo globale forfettario pagato per l'insieme dei servizi forniti nell'ambito di detto alloggio, a condizione che tale normativa**

**preveda l'applicazione dell'aliquota ridotta ad aspetti concreti e specifici delle categorie di servizi di alloggio di cui all'allegato III, punto 12, della suddetta direttiva e che sia rispettato il principio di neutralità fiscale.**

Firme