

NOVEMBRE - DICEMBRE

PUBBLICAZIONE BIMESTRALE

Vol. LXXXVI - N. 6

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

www.edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

CEDAM

Esente da iva la raccolta degli incassi delle slot machine (*)

In tema di iva, i rapporti intercorrenti tra il gestore e l'esercente, nell'ambito dei ruoli da essi ricoperti nel sistema di gioco mediante slot machine, sono collegati da un inscindibile nesso funzionale, che si completa con la partecipazione del concessionario, sistema cui il legislatore ha riservato un regime fiscale di esenzione iva.

Il fatto che nell'attività di raccolta delle somme ritratte dalle macchine da gioco intervengano più soggetti e più rapporti giuridici è ininfluente: l'operazione di raccolta delle giocate, ai fini dell'applicazione dell'esenzione iva, integra un'unica prestazione economica, che non può essere artificiosamente scomposta dall'Amministrazione finanziaria.

Comm. trib. 2° grado Bolzano, 22 gennaio 2015, n. 11.

(Omissis). – *Svolgimento del processo.* – Con avviso di accertamento n. (...), relativo all'anno d'imposta 2006, l'Ufficio Controlli della Direzione Provinciale di Bolzano dell'Agenzia delle entrate, sulla base di un p.v. di constatazione redatto dalla Compagnia delle Guardia di Finanza di Bolzano, contestava alla (...) di avere percepito nel corso del 2006 compensi derivanti dalla detenzione di apparecchi da intrattenimento e gioco per l'importo complessivo di 5.640,09 € (dal gestore (...) per 970 € e dal gestore (...) per 4.670,19 €), emettendo distinte di incasso esenti iva ai sensi dell'art. 10, 1° comma, n. 6) d.p.r. n. 633 del 1972, quando, viceversa, tale esenzione non poteva trovare applicazione, riguardando i compensi il rapporto contrattuale gestore - esercente e non quello concessionario - esercente. Conseguentemente l'ufficio dichiarava una maggiore iva per l'importo di 1.128 €, oltre ai relativi interessi, nonché irrogava una sanzione per l'importo di 1.410 €.

(...) e (...), quali soci e legali rappresentanti della (...), ricorrevano, allora, avverso tale avviso di accertamento avanti alla Commissione tributaria di 1° grado, sostenendo che quando l'esercente, come ricavabile, nel caso di specie, dall'apposito contratto stipulato in data 24 febbraio 2006 con il concessionario, svolga il ruolo di «terzo incaricato della raccolta» e non di mero prestatore di servizi verso il gestore, rispetto ai compensi conseguiti dall'esercente in forza della ripartizione della quota pattuita con il gestore, debba trovare comunque applicazione l'esenzione iva di cui all'art. 10, 1° comma, n. 6) d.p.r. n. 633 del 1972. In tal senso, assumevano i ricorrenti, si era espressa anche la Circolare n. 21/E di data 13 maggio 2005 dell'Agenzia delle entrate ed, inoltre, si era pronunciata copiosa giurisprudenza tributaria di merito di primo e secondo grado che veniva da loro prodotta.

L'ufficio, costituendosi in giudizio, resisteva, rilevando che l'esenzione iva poteva trovare applicazione solo nel caso di attività di raccolta effettuata direttamente dall'esercente per conto del concessio-

nario, senza l'intervento del gestore, e non rispetto a corrispettivi conseguiti dall'esercente per prestazione di servizi (messa a disposizione del locale, informazione agli utenti, custodia degli apparecchi, ecc.) diversi da quello di raccolta delle giocate, svolti nell'ambito di un rapporto contrattuale instaurato direttamente con il gestore.

La Commissione tributaria di 1° grado, con la sentenza nr. 137/02/12, depositata il 3 dicembre 2012, pur dichiarando espressamente fondato nel merito il ricorso, lo dichiarava inammissibile, rilevando d'ufficio che lo stesso era stato proposto largamente oltre il termine di sessanta giorni dalla data di notifica dell'atto impugnato, previsto a pena di inammissibilità dall'art. 21, 1° comma, d.lgs. n. 546 del 1992 (avviso di accertamento notificato a (...) il 4 febbraio 2011 ed a (...) il 16 febbraio 2011, mentre il ricorso da loro spedito all'ufficio solo il 21 giugno 2011).

Avverso la detta sentenza i ricorrenti hanno proposto appello a questa Commissione tributaria di 2° grado, osservando che, nel caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione, il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento viene sospeso, come previsto dall'art. 6, 3° comma, d.lgs. n. 218 del 1997, per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente.

Ora, poiché nel caso in esame l'avviso di accertamento era stato notificato agli appellanti tra il 4 ed il 16 febbraio 2011 e che gli stessi avevano notificato in data 23 marzo 2011 all'Agenzia delle entrate istanza di accertamento con adesione (e, quindi, entro il termine di sessanta giorni dalla data di notifica dell'avviso di accertamento), ne conseguiva, che avendo gli stessi notificato in data 21 giugno 2011, a mezzo posta, il ricorso all'Agenzia delle entrate – dopo che la procedura di accertamento con adesione non era andata a buon fine – lo stesso doveva considerarsi presentato entro il termine di legge che scadeva il 4 luglio 2011 (60 + 90 giorni dalla data di notifica dell'avviso di accertamento del 4 febbraio 2011).

Nulla hanno, viceversa dedotto quanto al merito, atteso che la sentenza di primo grado sul punto aveva dichiarato di condividere la loro tesi.

L'ufficio si è, quindi, costituito in giudizio presentando controdeduzioni nelle quali nulla ha replicato rispetto alla questione pregiudiziale concernente l'ammissibilità o meno del ricorso, mentre, nel merito, si è limitato a riproporre gli argomenti difensivi già fatti valere nel primo grado di giudizio.

All'udienza odierna di discussione le Parti hanno ribadito le proprie argomentazioni insistendo per l'accoglimento delle rispettive conclusioni.

La causa è stata quindi trattenuta in decisione.

Motivi della decisione. – L'appello dei contribuenti è fondato e merita di accoglimento.

Per quanto concerne la questione pregiudiziale dell'ammissibilità del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado il collegio rileva

come il Giudice di prime cure sia palesemente incorso in errore. L'avviso di accertamento per il quale è causa è stato, infatti, notificato a mezzo posta a (...) in data 4 febbraio 2011 e a (...) in data 16 febbraio 2011.

Gli stessi presentavano, quindi, direttamente all'Agenzia delle entrate, in data 23 marzo 2011 – e pertanto entro i termini di legge (entro sessanta giorni, cioè, dalla data di notifica dell'avviso di accertamento) – istanza di accertamento con adesione, con la conseguenza che il termine di sessanta giorni per l'impugnazione dell'avviso di accertamento (sempre decorrente dalla data di notifica dello stesso), veniva sospeso, conformemente al disposto dell'art. 6, 3° comma, d.lgs. n. 2189 del 1997, per un periodo di novanta giorni.

Poiché la procedura di accertamento con adesione non andava a buon fine, i due contribuenti notificavano all'ufficio, in data 21 giugno 2011, e quindi largamente entro i termini di legge, scadente il 4 luglio 2011 per Malfatti Roberto (60 + 90 giorni dal 4 febbraio 2011) ed il 16 luglio 2011 per Zancanella Germana (60 + 90 giorni dal 16 febbraio 2011), il ricorso avanti alla Commissione tributaria di 1° grado.

Ne consegue che il detto ricorso debba, pertanto, considerarsi senza dubbio pienamente ammissibile.

Venendo, ora, al merito, questo Giudice ritiene condivisibile l'impostazione giuridica proposta dai contribuenti appellanti e, quindi, legittima la loro pretesa.

Il dato normativo da cui muovere è rappresentato dall'art. 1, 497° comma, della l. 30 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria del 2005) che ha previsto che: *l'esenzione di cui all'art. 10, 1° comma, n. 6) d.p.r. n. 633 del 1972 si applica alla raccolta delle giocate con gli apparecchi di intrattenimento di cui all'art. 110, 6° comma, r.d. n. 773 del 1931 e successive modificazione, anche relativamente di rapporti tra i concessionari della rete per la gestione telematica ed i terzi incaricati della raccolta.*

Per la soluzione della controversia appare, quindi, decisivo stabilire se, nel caso in esame, la (...) abbia svolto soltanto prestazioni di servizi nei confronti dei gestori (...) e (...) ovvero abbia svolto il più pregante ruolo di «terzo incaricato della raccolta» delle giocate per conto del concessionario (...). In tale prospettiva deve rilevarsi che il rapporto tra la (...) e il concessionario (...) era regolato da un apposito contratto – peraltro previsto obbligatoriamente – stipulato in data 24 febbraio 2006 sotto forma di *Domanda di allaccio alla rete telematica per la gestione del gioco lecito da parte dell'esercente*, in copia agli atti, che stabiliva tra le parti tutta una serie di impegni, vincoli e condizioni, dai quali, a giudizio del collegio, si ricava senza dubbio un ruolo attivo e sostanziale della (...) nell'articolato meccanismo della raccolta delle giocate. Per convincersene basta effettuare il c.d. «controllo di resistenza»: senza il ruolo concretamente svolto dalla (...) la raccolta delle giocate non avrebbe potuto avere luogo.

Il sistema di raccolta delle giocate con gli apparecchi in questione ideato dal Legislatore prevede, infatti, che i rapporti tra «concessiona-

rio», «gestore» ed «esercente» siano regolati da pattuizioni contrattuali ben definite e collegate a catena tra loro, a dimostrazione della necessaria integrazione tra i detti soggetti che, nella sostanza, fanno parte di un unico sistema di raccolta delle giocate. La mancanza anche di uno solo di questi soggetti rende in concreto impossibile l'espletamento dell'attività di raccolta delle giocate: in particolare, senza l'esercente che metta a disposizione del pubblico nel suo locale gli apparecchi di proprietà del gestore la «filiera» non potrebbe funzionare!

D'altra parte, anche la stessa Amministrazione finanziaria è consapevole di tale quadro d'insieme, tanto è vero che con l'art. 7 della Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 21 del 2005, con la quale ha inteso chiarire il trattamento fiscale dei proventi derivanti dal gioco con i ricordati apparecchi, ha espressamente affermato che: *per quanto riguarda l'individuazione dei terzi incaricati della raccolta, l'A.A.M.S. ritiene che, dall'esame della normativa e della concreta situazione del comparto, è possibile individuare due figure di soggetti che effettuano per i concessionari stessi, la raccolta delle giocate: l'esercente ed il possessore degli apparecchi.*

Da ultimo merita di essere, poi, segnalato che con successivo Decreto Direttoriale dell'aprile 2011 l'A.A.M.S. ha istituito l'obbligo di iscrizione in un elenco tenuto presso gli Uffici territoriali della stessa per tutti i soggetti che svolgono un ruolo attivo nella raccolta di giocate mediante apparecchi da intrattenimento e gioco. Oltre che per il concessionario ed il gestore, l'iscrizione è stata prevista come obbligatoria anche per gli «esercenti». In mancanza di tale iscrizione gli esercenti non possono ospitare tali apparecchi, né i concessionari possono collegarli alla rete telematica.

Un ulteriore dato di natura oggettiva dal quale ricavare che l'accoglimento della domanda di allaccio alla rete telematica dell'esercente assumeva ed assume, nella sostanza, il carattere di elemento d'ingresso dell'esercente – richiedente nel complesso meccanismo della raccolta delle giocate, cui fiscalmente deve necessariamente conseguire l'applicazione dell'esenzione Iva prevista dall'art. 10, 1° comma, n. 6) d.p.r. n. 633 del 1972, inerendo i relativi compensi al rapporto intrattenuto con il concessionario della rete telematica per la raccolta delle giocate.

In ordine, infine, alle spese, il collegio è dell'avviso che la complessità giuridica della questione per cui è causa, unitamente alla considerazione che allo stato ancora difetta un orientamento interpretativo da parte della giurisprudenza di legittimità, impongano di far ritenere sussistenti quelle «gravi ed eccezionali ragioni» che la legge richiede a giustificazione della integrale compensazione delle spese di lite.

P.Q.M. – La Commissione tributaria di 2° grado di Bolzano – Sezione 2 accoglie l'appello. Spese compensate. (*Omissis*).

(*) SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive sull'attività di gestione degli apparecchi elet-

tronici di intrattenimento. – 2. Il tema di indagine al vaglio della Commissione tributaria di 2° grado di Bolzano. – 3. L'unitarietà dell'operazione ai fini iva. Il principio «accessorium sequitur principale». – 4. Conclusioni.

1. – *Considerazioni introduttive sull'attività di gestione degli apparecchi elettronici di intrattenimento*

Il caso in esame riguarda l'esenzione iva (1) delle attività di gestione degli apparecchi elettronici di gioco lecito per l'intrattenimento, comunemente noti come *slot machine*, disciplinati dall'art. 110, 6° comma, lett. a) e b), r.d. n. 773 del 1931 (c.d. Testo Unico delle leggi di pubblica sicurezza) (2).

Sotto il profilo operativo, nella gestione degli apparecchi elettronici intervengono quattro distinti soggetti: l'Autorità Autonoma dei Monopoli di Stato (AAMS) (3), Amministrazione Pubblica deputata alla regolamentazione ed al controllo del mercato del gioco lecito; il concessionario della rete di gestione telematica, titolare dell'autorizzazione amministrativa (c.d. nulla osta) per l'installazione e la messa in esercizio degli apparecchi; il gestore, proprietario degli ap-

(1) Con riguardo alle esenzioni in materia di iva, da ultimo, diffusamente, Montanari, *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, Torino, 2013; Logozzo, *L'obbligo di fatturazione nell'Iva*, Milano, 2005; Viotto, *Le esenzioni*, AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto* (a cura di Tesauro), Torino, 2001; Comelli, *Iva nazionale ed Iva comunitaria. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000. Tra i contributi più significativi meno recenti in materia di esenzioni iva, in particolare, Marongiu, *Disciplina delle esclusioni e delle esenzioni*, in *Rass. dir. tecn. dog.*, 1972, 913; Gallo, *Profili di una teoria sul valore aggiunto*, Roma, 1974; Fantozzi, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1972, I, 138; Berliri, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1971.

(2) Il Testo Unico delle leggi di pubblica sicurezza (r.d. n. 773 del 1931), in principal modo l'art. 110, è stato più volte modificato con l'intento di perfezionare la disciplina degli apparecchi da gioco finalizzati all'intrattenimento (vedi, da ultimo, art. 1, commi 646° - 648°, l. n. 190 del 2014). L'attuale art. 110, *cit.*, fa una prima importante distinzione tra gli apparecchi elettronici che sono espressamente vietati e quelli idonei per il gioco lecito. Tra questi ultimi occorre distinguere gli impianti che consentono una vincita in denaro di cui all'art. 110, 6° comma, *cit.*, da quelli che, invece, non consentono alcuna vincita in denaro di cui all'art. 110, 7° comma, *cit.* Nella prima tipologia di cui al 6° comma, *cit.*, il Legislatore ha operato una differenziazione: lett. a) e lett. b). Detta separazione è dovuta al fatto che gli apparecchi di cui al 6° comma, lett. a), sono dotati di un autonomo software di gioco (c.d. AWP - Amusement With Prizes), mentre quelli di cui alla lett. b), operano come veri e propri videoterminali, il cui funzionamento di gioco dipende necessariamente dal sistema di elaborazione centrale gestito dall'Autorità Autonoma dei Monopoli di Stato (c.d. VLT - Video Lottery Terminal). In buona sostanza, le AWP sono macchine c.d. «stand alone» che consentono di giocare per mezzo di un software installato nello stesso apparecchio e per le quali il collegamento alla rete telematica ha la funzione di permettere la lettura dei dati e delle informazioni di gioco; le VLT, invece, consentono di giocare solo se collegate tramite la rete telematica al sistema di gioco del concessionario. Comunque, elemento comune e indefettibile per le due tipologie è il collegamento alla rete telematica dell'AAMS.

(3) Dal 1° dicembre 2012, in applicazione del d.l. 6 luglio 2012, n. 95, convertito con l. 7 agosto 2012, n. 135, l'Agenzia delle Dogane ha incorporato l'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato assumendo la nuova denominazione di Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. La «nuova» Agenzia, al proprio interno, rimane comunque articolata in due aree funzionali: Dogane e Monopoli.

parecchi elettronici; l'esercente, titolare del pubblico esercizio ove gli apparecchi vengono ubicati e dove avvengono materialmente le giocate.

Per comprendere l'attività in parola occorre distinguere due momenti. Il primo, indispensabile, riguarda la sussistenza dell'autorizzazione amministrativa (c.d. nulla osta), rilasciata dall'AAMS al concessionario (4); il secondo, che non coinvolge la parte pubblica, è relativo alla regolamentazione dei rapporti giuridici intercorrenti tra il concessionario, il gestore e l'esercente.

Limitatamente a quest'ultimo profilo privatistico, la gestione degli apparecchi è subordinata normalmente alla sottoscrizione di tre tipologie di contratti, che danno origine a tre distinti rapporti giuridici (5).

Tra concessionario e gestore viene stipulato un contratto che regola gli impegni relativi alla installazione e gestione degli apparecchi, per mezzo del quale, inoltre, le parti definiscono le modalità finanziarie di determinazione e versamento del Prelievo unico erariale (PREU) (6).

Concessionario ed esercente sottoscrivono un contratto con cui quest'ultimo si impegna a richiedere all'Autorità Autonoma dei Monopoli di Stato (oggi, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli) l'allacciamento delle apparecchiature alla rete telematica.

Infine, tra gestore ed esercente viene stipulato un contratto con il quale le parti si accordano in ordine alla modalità di utilizzo degli apparecchi da gioco che il gestore mette a disposizione dell'esercente, nonché sulle modalità di raccolta delle somme giocate (7) e ripartizione in percentuale degli incassi ritratti dall'impiego dei predetti apparecchi, al netto del PREU dovuto (finanziariamente) al concessionario e ad altri accessori di legge (8).

(4) Sul punto Negro, *Gestione telematica e PREU sugli apparecchi da divertimento*, in *Prat. fisc. prof.*, 2004, 23, 10. Ai sensi dell'art. 110, 3° comma, Tulpas, la messa in esercizio di apparecchi da gioco, dotati di videoterminali che consentono vincite in danaro, in assenza di autorizzazione pubblica integra le fattispecie di illecito amministrativo e penale. Cioè, la sussistenza della concessione resa dall'AAMS permette di distinguere il trattamento giuridico, dunque anche fiscale, delle fattispecie di gioco lecito da quelle di gioco illecito.

(5) Con specifico riguardo ai rapporti giuridici intercorrenti tra concessionario, gestore ed esercente si rimanda a Giuliani, *Niente Iva sui proventi da slot*, in *Il Sole 24 Ore* del 17 maggio 2010, 5.

(6) Cfr. Riccardi, *L'imposizione dei giochi e delle scommesse*, Roma, 2013, 522; Pietrangeli, *Il difficile inquadramento del PREU e i relativi riflessi sulle imposte sul reddito*, in *Corr. trib.*, 2011, 957. Secondo gli autori citati, con l'art. 39, 13° comma, d.l. n. 269 del 2003, convertito in l. n. 326 del 2003, successivamente integrato dalla l. n. 296 del 2006, il Legislatore ha statuito che gli apparecchi rientranti nell'art. 110, 6° comma, Tulpas, collegati alla rete telematica, a partire dal 1° gennaio 2004, devono scontare il prelievo erariale unico in luogo dell'originaria imposta sugli intrattenimenti di cui al d.p.r. n. 640 del 1972. Giuridicamente, il soggetto inciso dal tributo è colui che è titolare della concessione amministrativa, il quale, pur non sussistendo alcun obbligo legale (bensì, solo un diritto), generalmente trasla il PREU al gestore, effettivo soggetto che raccoglie le somme derivanti dalle giocate.

(7) Ai sensi dell'art. 1, 2° comma, d.m. 17 maggio 2006, si intendono per attività di raccolta delle giocate «le attività strumentali all'offerta del gioco e, in particolare: 1) le attività omogenee consistenti nella messa a disposizione degli apparecchi e nelle azioni per il funzionamento degli stessi presso i punti vendita con modalità conformi alle prescrizioni normative in materia; 2) le attività omogenee consistenti nella raccolta e nella messa a disposizione del concessionario, a scadenze concordate, dell'importo residuo».

(8) In particolare, si fa riferimento al canone di concessione AAMS di cui al d.m. 4 luglio 2007, che ha una incidenza significativa nella determinazione dell'imposizione complessiva del sistema del gioco lecito.

Il regime iva relativo alle attività di gestione degli apparecchi elettronici di cui all'art. 110, 6° comma, r.d. n. 773 del 1931 è disciplinato dall'art. 1, 497° comma, l. 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge finanziaria 2005). Detta disposizione, entrata in vigore il 1° gennaio 2005, statuisce che alla raccolta delle somme delle giocate, ritratte dagli apparecchi di intrattenimento, si applica l'esenzione iva ex art. 10, 1° comma, n. 6), d.p.r. n. 633 del 1972, il quale dispone che: *Sono esenti dall'imposta [sul valore aggiunto] le operazioni relative al (...), ivi comprese le operazioni relative alla raccolta delle giocate.*

L'esplicita volontà del Legislatore interno di riconoscere l'esenzione iva a tutte quelle operazioni economiche rientranti nel settore del gioco e delle scommesse collima perfettamente con i principi generali che governano e regolano l'imposta sul valore aggiunto, rinvenibili nella Direttiva n. 2006/112/CE. Difatti, l'art. 135, 1° comma, lett. i), della Direttiva iva prevede espressamente che: *Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: (...) i) le scommesse, le lotterie e altri giochi di azzardo con poste di denaro, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro* (cfr. art. 135, 1° comma, lett. i), Direttiva n. 2006/112/CE) (9).

Con specifico riguardo all'ordinamento italiano, la ragione che giustifica l'esenzione iva della raccolta delle somme ritratte dalle *slot machine* può essere rinvenuta nell'intento di eliminare il doppio sacrificio fiscale di tipo indiretto: è stato detto che l'attività di gioco lecito sconta già un'imposizione indiretta a titolo di Prelievo erariale unico; sicché, richiedere l'iva su dette operazioni integrerebbe la fattispecie di doppia imposizione (10).

Dunque, per principio generale, l'esercente, eseguendo nei confronti del gestore una normale prestazione di servizi ai sensi dell'art. 3, d.p.r. n. 633 del 1972 (messa a disposizione degli spazi e fornitura dell'energia elettrica), a fronte della quale è previsto un determinato corrispettivo, dovrebbe scontare l'iva con aliquota ordinaria; tuttavia, nel caso in cui tra il proprietario del pubblico esercizio (c.d. esercente) e il concessionario della rete telematica esista un rapporto diretto, con il quale si stabilisca che l'esercente debba

(9) Sul punto cfr. Montanari, *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, cit., 74 e ss. L'autore spiega che l'estensione dell'esenzione dal tributo, concessa dal legislatore europeo, ai diversi campi dell'economia soggiace al criterio della sussidiarietà, principio sussistente in tutte le Costituzioni dei Paesi membri. Pur essendo innegabile – prosegue – in un modello di imposta sul consumo, che dalla mancata traslazione del carico impositivo sul destinatario della cessione o della prestazione dei servizi, derivi, in termini giuridici, una possibile «deviazione» dal principio di capacità contributiva, ciò non determina, necessariamente, una violazione della razionalità del modello di prelievo del tributo. Vedi anche Micheli, *L'Iva delle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I, 431; Miscali, *Contributo allo studio dei profili costituzionali del principio di sussidiarietà fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 949.

(10) L'ipotesi di alternatività iva - PREU può dirsi definitivamente chiarita alla luce delle considerazioni emerse dalla pronuncia della Corte costituzionale, la quale, con sentenza 19 ottobre 2006, n. 334, ha affermato che il PREU, avendo natura tributaria poiché colpisce una ricchezza *aggiunta*, derivante dall'esercizio in monopolio (vedi concessione amministrativa del concessionario) dell'attività di gestione del settore del gioco, assoggetta già ad imposizione un preciso valore aggiunto che è, appunto, il maggior *guadagno* che il concessionario genera per mezzo dell'esclusività economica concessagli dallo Stato, in assenza della quale (concessione o nulla osta) tale capacità contributiva non vi sarebbe. La Corte ha quindi affermato la costituzionalità del PREU, giustificando, al contempo, l'esenzione ai fini iva.

svolgere l'attività di raccolta delle giocate, è da ritenere che anche i corrispettivi delle prestazioni eseguite nel rapporto tra esercente e gestore siano esenti da iva. In tal caso, infatti, in ragione della convenzione con il concessionario, il proprietario del locale ove si effettuano le giocate deve essere considerato un soggetto terzo *incaricato della raccolta delle giocate*, con la conseguenza che anche le prestazioni di servizi rese nei confronti del gestore ricadono sotto il regime di esenzione iva di cui all'art. 10, 1° comma, n. 6), d.p.r. n. 633 del 1972, in quanto funzioni accessorie alla principale attività di raccolta delle somme per conto del concessionario (11).

2. – *Il tema di indagine al vaglio della Commissione tributaria di 2° grado di Bolzano*

Il caso sottoposto all'attenzione della Commissione tributaria di 2° grado di Bolzano riguarda un soggetto, titolare di un esercizio commerciale aperto al pubblico (c.d. esercente), che aveva stipulato un contratto con un soggetto proprietario di apparecchi di intrattenimento (c.d. gestore), avente ad oggetto la gestione delle *slot machine* e la raccolta delle giocate, nonché le modalità di distribuzione in percentuale degli incassi rinvenuti dall'impiego degli apparecchi.

Con lo stesso accordo le parti avevano convenuto, a carico del soggetto esercente, una serie di obblighi ulteriori, quali la custodia e la cura degli apparecchi, la segnalazione dei guasti, l'impegno a non cederli in uso a terzi ed a non installare apparecchi di proprietà di altri gestori.

Il titolare dell'attività commerciale, per obbligo di legge, aveva stipulato un accordo con il soggetto concessionario per l'allacciamento delle apparecchiature alla rete telematica controllata dall'AAMS (c.d. *domanda di allaccio alla rete telematica per la gestione del gioco lecito da parte dell'esercente*) (12).

Con avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2006, l'Agenzia delle entrate – Direzione Provinciale di Bolzano aveva contestato al titolare dell'esercizio commerciale l'omessa fatturazione di operazioni imponibili ai

(11) Cfr. Scardovi, *Videolottery e cash games sono le nuove frontiere*, in *Il Sole 24 Ore* del 17 maggio 2010, 5; ancora Giuliani, *Le commissioni propendono per l'imponibilità*, cit., 5. Sul tema della estensibilità dell'esenzione iva alle operazioni accessorie a quella principale, cfr. Centore, *IVA - Bussola di orientamento delle norme europee*, Milano, 2013, 162; Portale, *La Corte di giustizia e il nuovo diritto dell'Unione. Tutte le sentenze IVA dalla A alla Z*, Milano, 2012, 117. Gli operatori e le Amministrazioni fiscali si sforzano di individuare la *ratio* della norma che dichiara l'esenzione iva di una generica operazione; invero, l'operazione che si vuole ricondurre nel campo esentativo del tributo risponde principalmente a ragioni meramente di politica fiscale, per cui risulta alquanto difficile e disarmonico trattare dell'istituto dell'esenzione iva senza apprezzare l'obiettivo politico che si vuole raggiungere.

(12) Cfr. Riccardi, *L'imposizione dei giochi e delle scommesse*, cit., 325. Con Decreto Direttoriale 5 aprile 2011, l'AAMS ha istituito, per gli esercenti, l'obbligo di iscrizione in un elenco tenuto presso gli Uffici territoriali della stessa amministrazione. In mancanza di tale iscrizione gli esercenti non possono ospitare gli apparecchi del gioco lecito, né i concessionari possono collegarli alla rete telematica. Dunque, l'accoglimento della domanda dell'esercente di allaccio alla rete telematica controllata dall'AAMS configura, in sostanza, la circostanza di ingresso dell'esercente-richiedente nel complesso meccanismo della raccolta delle giocate.

fini iva, in relazione ai proventi derivanti dal menzionato contratto stipulato tra lo stesso e il c.d. gestore; trattandosi, secondo l'assunto dei verificatori, di un'iva dovuta e non versata.

Precisamente, secondo l'Amministrazione finanziaria i proventi derivanti da detto contratto sarebbero assoggettabili ad iva, in quanto afferenti ad accordi commerciali comprensivi di obbligazioni (custodia degli apparecchi, segnalazione guasti, ecc.) ulteriori rispetto a quelle connesse alla semplice raccolta delle giocate.

In altre parole, secondo l'Agenzia delle entrate, rilevato che gli accordi commerciali stipulati fra gestore ed esercente sarebbero comprensivi di ulteriori obbligazioni rispetto a quelle connesse alla raccolta delle giocate, il corrispettivo riconosciuto dal gestore all'esercente, per tali prestazioni, avrebbe dovuto scontare l'iva, non potendosi applicare a tale rapporto l'esenzione di cui al combinato disposto *ex artt.* 1, 497^o comma, l. n. 311 del 2004 e 10, 1^o comma, n. 6), d.p.r. n. 633 del 1972.

Avverso il suddetto avviso di accertamento aveva proposto ricorso, davanti la Commissione tributaria di 1^o grado di Bolzano, il titolare dell'attività commerciale, eccependo che il proprio rapporto contrattuale con il gestore atteneva principalmente all'attività di raccolta delle giocate e, pertanto, si inseriva nel contesto esentativo di cui all'art. 10, 1^o comma, n. 6), d.p.r. n. 633 del 1972.

Secondo il ricorrente, dunque, gli eventuali servizi prestati al gestore, quali la custodia e la cura degli apparecchi, la segnalazione dei guasti, ecc., avrebbero dovuto ritenersi prestazioni meramente accessorie rispetto alla prestazione principale (la raccolta delle giocate per conto del concessionario), che, in quanto tali, ricadrebbero nel regime di esenzione di cui all'art. 10, 1^o comma, n. 6), d.p.r. n. 633 del 1972.

A detta dell'ufficio, invece, il contratto concluso tra il gestore e l'esercente avrebbe contemplato una serie di prestazioni a carico di quest'ultimo, che non avrebbero potuto considerarsi accessorie rispetto all'attività di incasso delle giocate; tali ulteriori prestazioni, pertanto, avrebbero dovuto scontare l'imposta sul valore aggiunto, in quanto imponibili, e conseguentemente essere fatturate.

La Commissione tributaria di 1^o grado di Bolzano, con sentenza n. 137/02/12, depositata il 3 dicembre 2012, aveva dichiarato espressamente fondato il ricorso nel merito, pur rilevando d'ufficio una causa di inammissibilità procedurale (13).

Avverso la predetta sentenza il ricorrente ha proposto appello avanti la Commissione tributaria di 2^o grado di Bolzano, la quale ha dichiarato insussistente la causa di inammissibilità resa dai giudici di prime cure e, per l'effetto, meritevole di accoglimento le doglianze mosse dal contribuente.

Per mezzo della sentenza in commento, i giudici bolzanini hanno sottolineato come gli eventuali ulteriori servizi prestati dall'esercente, in relazione a quelli di raccolta delle giocate, debbano indubbiamente ritenersi prestazioni accessorie rispetto all'attività principale.

(13) I Giudice di prime cure, accogliendo integralmente le doglianze di merito rese dal ricorrente (c.d. esercente), ha dichiarato inammissibile il ricorso, rilevando d'ufficio che lo stesso era stato proposto largamente oltre il termine di 60 giorni dalla data di notifica dell'atto impugnato. I Giudici di secondo cure, invece, hanno respinto l'osservazione di inammissibilità resa dalla Commissione tributaria di 1^o grado, poiché il ricorso è stato esperito entro i termini processuali sanciti dall'art. 17-bis, d.lgs. n. 546 del 1992, ovvero dopo i novanta giorni dalla data di notificazione del ricorso-reclamo alla controparte.

Tali adempimenti, infatti, sono finalizzati all'attività di raccolta delle somme ritratte dalle giocate e, quindi, sono meramente strumentali al buon esito della stessa. Sicché, per il principio di attrazione (14), il trattamento iva riservato all'attività principale deve essere esteso alle predette prestazioni accessorie.

Secondo la Commissione di 2° grado adita, la raccolta delle giocate mediante apparecchi elettronici è un'attività che coinvolge concessionario, gestore ed esercente, con la conseguenza che la mancanza anche di uno solo di questi soggetti rende in concreto impossibile l'espletamento dell'attività di raccolta delle somme. In particolare, senza l'esercente, che metta a disposizione del pubblico, nel suo locale, gli apparecchi di proprietà del gestore, la *filiera* non potrebbe funzionare.

La Commissione prosegue statuendo che il rapporto giuridico intercorrente tra il concessionario e l'esercente, fondato sull'obbligatoria *domanda di allaccio alla rete telematica per la gestione del gioco lecito* da parte dell'esercente (15), è la dimostrazione del ruolo attivo e sostanziale di quest'ultimo nell'articolato meccanismo di raccolta delle giocate; sicché, il regime di esenzione iva si applica a tutte le componenti dell'unitaria operazione.

La sentenza in commento, che si inserisce nell'orientamento maggioritario della giurisprudenza di merito (16), ha il pregio di aver interpretato un peculiare aspetto della disciplina iva, conformemente ai principi stabiliti dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea (17).

Nel riconoscere l'applicabilità al caso di specie dell'esenzione dall'imposta, infatti, i giudici bolzanini hanno valutato unitariamente l'operazione di raccolta delle giocate degli apparecchi da intrattenimento sulla base della sussistenza di un legame inscindibile tra le plurime prestazioni, anche se compiute da soggetti diversi (concessionario, gestore, esercente).

Tale rapporto giuridico, intercorrente tra tutti gli operatori, è stato appurato essere inscindibile, cioè non scomponibile dalle altre prestazioni accesso-

(14) Sul punto v. Pastore, *Il principio di accessorialità: inquadramento dogmatico e fattispecie applicative*, in *L'Iva*, 2011, 482; Peirola, *Il principio di unicità della base imponibile per le prestazioni complesse*, in *Corr. trib.*, 2003, 2720. Ancora Montanari, *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, cit., 142 e ss. L'autore esamina la discrasia tra il concetto di «operazione strettamente connessa» e la possibile sovrapposizione con quella di «prestazione accessoria». Precisamente la connessione richiesta dalla Direttiva attiene alla realizzazione immediata ed alla promozione dei valori tutelati, seppure mediante l'esercizio di un'attività diversa da quella esente. Invece, deve considerarsi accessoria l'operazione che assuma posizione secondaria rispetto a quella principale e che sia a questa collegata da un nesso di condizionalità necessaria, nel senso che l'operazione accessoria, seppure apprezzabile *uti singula*, non possa prescindere dall'operazione principale nel contesto giuridico in cui si manifesta.

(15) V. Autorità Autonoma dei Monopoli di Stato, Decreto Direttoriale 5 aprile 2011.

(16) A tal fine si confrontino, gradatamente, Comm. trib. reg. Bologna, 26 gennaio 2011, n. 5; Comm. trib. reg. Venezia, 4 maggio 2010, n. 38; Comm. trib. reg. Ancona, 7 ottobre 2008, n. 93; Comm. trib. prov. Mantova, 14 gennaio 2014, n. 32; Comm. trib. prov. Ravenna, 18 novembre 2009, n. 260; Comm. trib. prov. Belluno, 20 aprile 2009, n. 63; Comm. trib. prov. Ferrara, 6 aprile 2009, n. 48; Comm. trib. prov. Ferrara, 18 febbraio 2009, n. 10; Comm. trib. prov. Nuoro, 12 novembre 2007, n. 170.

(17) Cfr. Cordeiro Guerra, *L'imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Manuale di Diritto Tributario* (a cura di Russo), 1999, 698, il quale rileva che l'Iva è l'unica imposta rispetto alla quale l'ambito di intervento e lo spazio di discrezionalità del legislatore interno sono fortemente vincolati dall'esistenza di una compiuta disciplina comunitaria.

rie operate esclusivamente dall'esercente. Precisamente, il giudice, mediante il ricorso al c.d. *controllo di resistenza* (18), ossia, il metodo di indagine adottato dai giudici per ricondurre a ragionevolezza la fattispecie oggetto di decisione, ha statuito che senza il ruolo concreto svolto dall'esercente, la raccolta delle giocate non avrebbe potuto avere luogo.

Conseguentemente, individuata la prestazione principale nella raccolta delle giocate, le ulteriori prestazioni svolte dall'esercente sono state correttamente valutate quali prestazioni accessorie ai fini iva, ai sensi dell'art. 78, par. 1, lett. b), Direttiva n. 2006/112/CE (19).

3. – *L'unitarietà dell'operazione ai fini iva. Il principio «accessorium sequitur principale»*

In presenza di un'operazione composita (o complessa), come è quella in esame, si pone il problema di individuare gli elementi che consentono di stabilire se si tratti di un'unica prestazione, ovvero di due o più prestazioni distinte ed autonome.

Per principio generale, l'art. 2, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE sancisce la regola secondo cui ciascuna operazione deve essere considerata come autonoma ed indipendente (20).

Al predetto principio soggiace, tuttavia, un'eccezione quando la fattispecie economica prevede la concomitanza di operazioni diverse, le quali sono accomunate da un rapporto di sussidiarietà l'una dall'altra, ovvero, di interdipendenza e complementarietà.

L'art. 78, Direttiva n. 2006/112/CE, recepito dall'art. 12, d.p.r. n. 633 del 1972, statuisce il principio *accessorium sequitur principale* (21), in ordine al quale le operazioni accessorie non assumono autonoma rilevanza ai fini dell'applicazione del tributo, ma seguono il trattamento iva proprio dell'operazione principale cui si riferiscono.

(18) Sul punto Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Milano, 2013, 159; Basila-vecchia, *Funzione impositiva e forma di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2014, 108; Lattanzio, *La tutela del contribuente nel procedimento tributario*, Bari, 2012, 644; Capaldo, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2006, 194.

(19) Sul punto v. Centore, *Iva europea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell'Iva nazionale e comunitaria*, Milano, 2012, 672. L'autore, riportando la sentenza della Corte di giustizia UE, 27 ottobre 2005, causa C-41/04, afferma che è principio generalmente riconosciuto dalla Corte di giustizia che ciascuna operazione deve essere considerata, di regola, come autonoma e indipendente e che l'operazione costituita da un'unica prestazione, sotto il profilo economico, non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'iva; occorre quindi, in primo luogo, individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione.

(20) Gallo, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 17. Su tali problematiche vedi anche De Mita, *Principi di Diritto Tributario*, Milano, 2011, 375; Logozzo, *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, cit., 76; Lupi - Giorgi, *Imposta sul valore aggiunto*, Roma, 2006, 2.

(21) Sul punto particolarmente significativo il contributo di Logozzo, *La qualificazione unitaria dell'operazione ai fini IVA*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, 210, commento a Corte di giustizia UE, 27 ottobre 2005, causa C-41/04. Vedi, altresì, Greggi, *Il principio d'inerenza nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pisa, 2012, 41; Montanari, *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, cit., 69; Nessi, *Prestazioni accessorie IVA. Recenti interpretazioni giurisprudenziali*, in *Fisco*, 2001, 530.

In altri termini, il regime iva applicabile all'operazione accessoria non sarà quello ordinariamente previsto per l'operazione in sé, bensì quello proprio dell'operazione principale. In sostanza, l'operazione accessoria perde la propria identità ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto e segue il trattamento iva riservato all'attività principale (22).

Invero, la Direttiva iva, così come la norma nazionale, non fornisce una definizione generale di accessorietà, cosicché i principi ancillari devono essere rinvenuti dall'attività interpretativa operata dalla Corte di giustizia. In aderenza alle pronunce della Suprema Corte di Lussemburgo, un'operazione potrà dirsi accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisca per il destinatario un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire, nelle migliori condizioni, dell'operazione principale (23). È stato affermato, altresì, che il rapporto di accessorietà sorge dal vincolo di subordinazione funzionale di una prestazione rispetto all'altra, dipendente dalla volontà contrattuale delle parti (24). Inoltre, l'operazione accessoria, per essere tale, deve essere eseguita direttamente dal soggetto che effettua l'operazione principale, ovvero, per suo conto e a sue spese, anche da terzi (25).

A dimostrazione della univocità della giurisprudenza unionale sul punto, si osserva che i predetti orientamenti sono stati recepiti integralmente anche dalla recentissima Sentenza della Corte di giustizia UE del 16 aprile 2015, causa C-42/14, la quale ha ribadito che: *Si tratta di un'operazione unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso*.

La conseguenza dell'effetto di attrazione dell'operazione accessoria a quella principale non rileva solo ai fini della qualificazione oggettiva, ma anche in riferimento alla determinazione dell'aliquota, al diritto alla detrazione e, non ultimo, alla sua natura di operazione imponibile, non imponibile o esente (26). Infatti, se l'operazione principale non è assoggettabile ad iva per-

(22) Centore, *IVA europea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell'Iva nazionale e comunitaria*, cit., 123; ancora Centore, *Detrazione e rimborso*, in *L'Iva*, 2009, 10, 5.

(23) In ordine al punto in esame, si confrontino, gradatamente, Corte di giustizia UE, 16 aprile 2015, causa C-42-14; Corte di giustizia CE, 14 maggio 2008, causa C-231/07; Corte di giustizia CE, 2 dicembre 2010, causa C-276/09; Corte di giustizia CE, 15 settembre 2011, causa C-350/10; Corte di giustizia CE, 2 maggio 1996, causa C-231/94; Corte di giustizia CE, 22 ottobre 1998, causa C-308/96; Corte di giustizia CE, 11 gennaio 2001, causa C-76/99; Corte di giustizia CE, 27 ottobre 2005, C-41/04.

(24) Cfr. Corte di giustizia, 27 giugno 2013, causa C-155/12; Corte di giustizia CE, 25 febbraio 1999, causa C-349/96.

(25) In particolare Logozzo, *Le prestazioni accessorie seguono il regime IVA dell'operazione principale: il caso delle «slot machine»*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 526. Per l'autore, secondo un primo orientamento della giurisprudenza comunitaria (cfr. Corte di giustizia, 25 febbraio 1999, causa C-349/96), la qualificazione di un'operazione come accessoria presuppone che l'operazione stessa sia posta in essere dal medesimo soggetto che realizza l'operazione principale. Il principio di identità soggettiva è stato successivamente superato dalla stessa Corte di Lussemburgo (cfr. Corte di giustizia, 11 gennaio 2001, causa C-76/99), la quale ha rilevato che l'accessorietà prescinde dall'identità dei soggetti passivi che effettuano, rispettivamente, l'operazione principale e quella secondaria.

(26) Cfr. Sammartino, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1975, 67; Marello, *Oggettività dell'operazione IVA e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2008, 24; Greggi, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2013,

ché è, ad esempio, esente (come nel caso in commento), anche l'operazione accessoria, che in sé considerata potrebbe essere imponibile, viene attratta dall'esenzione iva, assumendo la natura dell'operazione principale cui si riferisce.

In conformità ai principi enunciati dalla Suprema Corte di Lussemburgo, l'interprete deve valutare gli elementi predominanti dell'operazione, avuto riguardo a tutte le circostanze nelle quali essa si svolge, e concludere per l'unitarietà della fattispecie economica laddove riconosca che una prestazione costituisce l'operazione principale, mentre l'altra costituisce soltanto una funzione accessoria e non autonoma rispetto alla prima. Applicando correttamente tali principi, la Commissione tributaria di 2° grado di Bolzano ha riconosciuto che tutte le prestazioni relative all'attività di gestione degli apparecchi elettronici di intrattenimento, in quanto finalizzate all'attività fondamentale di raccolta delle giocate per conto del concessionario, costituiscono ai fini iva un'unica operazione (27) (esente).

Il fatto che in tale situazione intervengano più soggetti e più rapporti giuridici è influente: l'operazione di raccolta delle giocate, ai fini dell'applicazione dell'iva, consiste in un'unica prestazione economica, che non può essere artificiosamente scomposta dall'Amministrazione finanziaria.

4. – Conclusioni

La sentenza della Commissione tributaria di 2° grado di Bolzano ha il pregio di aver individuato nel *controllo di resistenza* il metodo applicativo dei principi comunitari di accessorietà stabiliti dalla Corte di giustizia, qualificando l'operazione di raccolta delle giocate, mediante apparecchi di intrattenimento, come un'operazione unitaria ai fini iva e distinguendo correttamente la prestazione principale dalle prestazioni accessorie.

Difatti, l'accordo che intercorre tra il gestore e l'esercente ha come oggetto principale e necessario la raccolta delle giocate, cui si aggiungono ovvie obbligazioni accessorie e strumentali, connesse alla custodia degli apparecchi ed altre, eventuali, volte a limitare la concorrenza. In tal senso, ai giudici di Bolzano, sia di primo che di secondo grado, è apparso del tutto arbitrario ridurre la funzione del contratto, intercorrente tra gestore ed esercente, ad un coacervo di obblighi del tutto slegati dalla causa del negozio, che è quella di consentire, concretamente, la raccolta delle somme derivanti dalle giocate.

72; De' Capitani di Vimercate, *Sulla legittimazione ad agire del consumatore finale in materia di rimborsi IVA, retro*, 2002, 503.

(27) Cannizzaro, *Permuta, operazioni permutative e datio in solutum tra normativa europea e disciplina interna*, in AA.VV., *Corrispettività, onerosità e gratuità* (a cura di Ficari-Mastroiacovo), Torino, 2014, 534. Secondo l'autore, la giurisprudenza della Corte di giustizia afferma che la direttiva iva da un lato impone che ciascuna operazione sia considerata come autonoma ed indipendente, dall'altro richiede che l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non sia artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'iva. La dottrina ha sottolineato come tale impostazione faccia emergere due criticità: tenere distinte due operazioni diverse che sono economicamente e funzionalmente autonome anche se vengono combinate in negozi giuridici e schemi contrattuali, e considerare unitariamente operazioni, pur giuridicamente distinte, laddove le stesse siano collegate funzionalmente per l'effettuazione di un'operazione unitaria sotto il profilo economico.

Pertanto, quando un'operazione economica, composta da più prestazioni, per sua intrinseca natura possa essere valutata unitariamente, il regime iva previsto per la prestazione principale deve essere esteso anche alle prestazioni accessorie.

dott. ALESSANDRO M.A. TROPEA
Dottorando di ricerca in Diritto tributario
Università degli studi di Milano - Bicocca