

Iva in pratica n. 48/2020

Il rapporto di accessorietà

di Marco Peirola - dottore commercialista e componente del *Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne*

Ai fini Iva, ciascuna prestazione deve essere considerata distinta e indipendente ([articolo 1](#), § 2, Direttiva 2006/112/CE), ma questa regola generale può essere derogata quando l'operazione si compone di più elementi, dovendosi così determinare se gli stessi siano distinti, oppure costituiscano un'unica prestazione.

Quest'ultima ipotesi ricorre in 2 casi, segnatamente:

- in presenza di un rapporto di accessorietà, cioè quando una prestazione si considera principale, mentre l'altra è a essa accessoria;
- quando le prestazioni rese siano talmente connesse da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

Normativa di riferimento in merito al rapporto di accessorietà

L'[articolo 78](#), § 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE stabilisce che, nella base imponibile, devono essere comprese le spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, addebitate dal fornitore al cliente.

Nella normativa interna, il principio di accessorietà è previsto dall'[articolo 12](#), D.P.R. 633/1972, secondo cui:

- il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal fornitore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente a Iva nei rapporti fra le parti dell'operazione principale;
- se l'operazione principale è soggetta a Iva, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile.

Affinché, quindi, le cessioni o prestazioni accessorie a una operazione principale non siano assoggettate autonomamente all'imposta è indispensabile che le stesse siano effettuate:

- nei confronti dello stesso destinatario dell'operazione principale;
- direttamente dal soggetto che pone in essere l'operazione principale, ovvero da 1/3, purché per conto e a spese del primo.

Presupposti del rapporto di accessorietà

È ormai consolidato, per lo meno sul piano amministrativo, l'orientamento in base al quale il rapporto di accessorietà presuppone un duplice presupposto, di tipo soggettivo e oggettivo.

Requisito dell'identità soggettiva

Sotto il primo profilo, è richiesta l'identità dei soggetti tra i quali intercorrono le operazioni principale e accessoria¹.

Sul punto, il comma 1 dell'[articolo 12](#), D.P.R. 633/1972 dispone che le prestazioni accessorie devono essere effettuate *“direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese”*.

In questa seconda ipotesi, giuridicamente riconducibile al mandato con rappresentanza, il principio dell'identità soggettiva resta “impregiudicato”, posto che il rapporto contrattuale con il “terzo” si colloca a monte del soggetto che realizza l'operazione principale, tant'è che quest'ultimo riaddebiterà al cessionario/committente il corrispettivo dell'operazione accessoria².

ESEMPIO 1 – Trasporto di beni resa dal vettore su commissione del cedente

Riguardo alla prestazione di trasporto, nel rapporto contrattuale instaurato tra il cedente e il vettore, è dato osservare che, se il trasporto viene effettuato per conto e a spese del cedente, il carattere accessorio della prestazione di trasporto viene a configurarsi, in base all'articolo 12, D.P.R. 633/1972, soltanto nel rapporto tra le parti dell'operazione principale, vale a dire nel rapporto cedente-cessionario, assumendo il vettore la veste di “terzo” rispetto ai soggetti dell'operazione principale.

Nella situazione descritta, la prestazione di trasporto resa dal vettore su commissione del cedente riveste, pertanto, un'autonoma rilevanza, in quanto la natura accessoria della prestazione è ipotizzabile soltanto in un rapporto di relazione che presuppone, necessariamente, la presenza di 2 operazioni effettuate dallo stesso soggetto, quando invece, nel caso prospettato, l'operazione è unica e, quindi, autonoma.

Conseguentemente, il corrispettivo relativo alla prestazione di trasporto è autonomamente soggetto a fatturazione e a Iva con l'aliquota ordinaria (22%)³.

¹ Cfr., per tutte, risoluzioni [n. 6/E/1998](#), [n. 216/E/2002](#), [n. 230/E/2002](#), [n. 120/E/2003](#), [n. 167/E/2003](#), [n. 337/E/2008](#) e [n. 367/E/2008](#).

² Cfr. [risoluzione n. 550145/1988](#).

³ Cfr. [risoluzione n. 550145/1988](#), cit.

ESEMPIO 2 – Visure ipocatastali utilizzate nella fase istruttoria della concessione dei prestiti

Si consideri il caso di una società che ha ricevuto da un istituto di credito l'incarico di eseguire visure ipocatastali da utilizzare nella fase istruttoria della concessione dei prestiti.

Il dubbio è se tali prestazioni di servizi siano esenti da Iva in quanto relative a operazioni creditizie e finanziarie ai sensi dell'[articolo 10](#), comma 1, n. 1), D.P.R. 633/1972, ovvero in quanto accessorie alle suddette operazioni creditizie e finanziarie.

Nella fattispecie, l'esecuzione delle visure ipocatastali, pur costituendo un'attività strumentale alla valutazione degli affidamenti, è una semplice attività tecnica che non svolge le stesse funzioni specifiche ed essenziali delle operazioni di finanziamento effettuate dalle aziende di credito e non è idonea a modificare direttamente le situazioni giuridiche ed economiche soggettive; condizioni, queste, richieste dalla Corte di Giustizia⁴.

Pertanto, le prestazioni di servizi di visure ipocatastali effettuate nei confronti delle aziende di credito non rientrano nel regime di esenzione Iva di cui all'[articolo 10](#), comma 1, n. 1), D.P.R. 633/1972.

Resta da esaminare se le prestazioni in argomento possano essere considerate esenti da Iva in quanto accessorie all'operazione principale di finanziamento.

In tale contesto, mancano, tuttavia, i presupposti giuridici per la qualificazione come accessoria dell'operazione in questione.

Le visure ipocatastali, diversamente da quanto richiesto dall'[articolo 12](#), D.P.R. 633/1972, sono effettuate da un soggetto del tutto distinto dal prestatore dell'operazione principale e sono rese non al soggetto finanziato, bensì all'azienda erogatrice del prestito.

Infatti, le medesime visure fanno parte della complessa attività interna dell'azienda di credito, propedeutica all'erogazione del finanziamento e non formano oggetto del rapporto contrattuale tra banca e cliente.

Nella fattispecie prospettata, non si ravvisa, pertanto, l'esistenza dei presupposti giuridici per poter considerare i servizi di esecuzione delle visure ipocatastali come prestazioni accessorie rispetto alle operazioni creditizie di cui all'[articolo 10](#), comma 1, n. 1), D.P.R. 633/1972.

Le prestazioni di servizi in esame vanno, quindi, assoggettate a Iva con l'aliquota ordinaria (22%)⁵.

A differenza della normativa interna, l'[articolo 78](#), Direttiva 2006/112/CE non richiede che le operazioni accessorie siano effettuate direttamente dal fornitore, ovvero per suo conto e a sue spese. È, infatti, sufficiente che le citate operazioni siano addebitate dal fornitore al cliente.

⁴ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza causa C-2/95 del 5 giugno 1997.

⁵ Cfr. [risoluzione n. 216/E/2002](#), cit..

Sul punto, la giurisprudenza comunitaria, dopo avere affermato, in un primo tempo, che l'accessorietà presuppone l'identità dei soggetti che effettuano, rispettivamente, l'operazione principale e quella secondaria⁶, ha stabilito che il rapporto di accessorietà non viene meno quando la prestazione secondaria è resa da un soggetto diverso da quello che fornisce la prestazione principale.

È dato osservare che le pronunce della Corte di Giustizia che hanno affrontato questa questione si riferiscono esclusivamente alle operazioni esenti da Iva, sicché andrebbe stabilito se lo stesso principio sia applicabile anche alle operazioni imponibili e a quelle non imponibili.

In caso affermativo, tenuto conto della difformità tra la normativa comunitaria e la normativa interna, lo Stato e il contribuente si troverebbero in 2 posizioni di forza ben distinte, in quanto⁷:

- mentre lo Stato non può che pretendere l'applicazione della disciplina nazionale, non potendo invocare la diretta applicabilità della disciplina comunitaria non correttamente recepita;
- il contribuente può scegliere se applicare la disciplina interna, ovvero quella comunitaria.

In sede, quindi, di contenzioso, il soggetto che ha compiuto l'operazione accessoria sarebbe legittimato a richiedere l'applicazione diretta della normativa comunitaria, laddove per il medesimo sia vantaggiosa l'applicazione dello stesso regime Iva dell'operazione principale.

Causa C-392/11 del 27 settembre 2012 – Oneri locativi

La sentenza qualifica come prestazione unitaria, nella specie esente da Iva, l'operazione avente per oggetto la locazione di un immobile strumentale e i servizi a esso relativi (c.d. "oneri locativi"), anche se resi da un soggetto diverso dal locatore.

La locazione è stata fatturata in regime di esenzione siccome il locatore non ha esercitato l'opzione per l'imponibilità di cui all'[articolo 137](#), § 1, lettera d), Direttiva 2006/112/CE. Il locatario ha ritenuto che i servizi collegati all'immobile costituissero prestazioni autonome, da assoggettare a imposta.

La Corte di Giustizia UE ha, invece, propeso per l'unicità della prestazione, avuto riguardo, allo stesso tempo, all'aspetto formale, rappresentato dal contenuto del contratto di locazione, e all'aspetto sostanziale, vale a dire la ragione economica sottesa alla sua stipula, essendo innegabile che il locatario ha voluto non soltanto ottenere il diritto di occupare l'immobile, ma anche di beneficiare di un insieme di servizi resi dal locatore.

L'unicità, in particolare, discende dal nesso di accessorietà che lega i servizi (prestazioni secondarie) alla locazione (prestazione principale); tant'è che i giudici comunitari giustificano la conclusione raggiunta affermando, alla luce della giurisprudenza in materia, che non si può apprezzare che l'ottenimento delle prestazioni di servizi in parola costituisca un fine a sé stante per il locatario medio di locali come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, ma costituisca piuttosto il mezzo per fruire, nelle migliori condizioni, della prestazione principale, cioè della locazione di superfici commerciali.

⁶ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza causa C-349/96 del 25 febbraio 1999.

⁷ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza causa C-203/10 del 3 marzo 2011, sentenza causa C-226/07 del 17 luglio 2008, sentenza causa C-184/04 del 30 marzo 2006, sentenza causa C-168/95 del 26 settembre 1996, sentenza cause riunite C-6/90 e C 9/90 del 19 novembre 1991, sentenza causa C-80/86 dell'8 ottobre 1987, e sentenza causa C-152/84 del 26 febbraio 1986.

L'unicità della prestazione, peraltro, non può essere esclusa per il semplice fatto che i servizi, anziché dal locatore, potrebbero essere resi da un terzo.

Da tale conclusione si desume la compatibilità con l'ordinamento comunitario dell'articolo 9, comma 4, L. 392/1978 (legge sull'equo canone), secondo il quale gli oneri condominiali, se addebitati dal locatore al conduttore, devono intendersi corrispettivi di prestazioni accessorie a quella di locazione. Sul punto, la sentenza relativa alla causa C-572/07 dell'11 giugno 2009 aveva, invece, escluso il regime di esenzione applicato al servizio di pulizia degli spazi comuni di un edificio concesso in locazione nel presupposto, tra l'altro, che il medesimo possa essere fornito con modalità diverse, in particolare:

da un terzo che fatturi il costo di detto servizio direttamente ai locatari, ovvero dal proprietario che impieghi a tale scopo il suo personale o che faccia ricorso a un'impresa di pulizie

Causa C-453/05 del 21 giugno 2007 – Consulenza finalizzata alla concessione di prestiti

La sentenza stabilisce che la prestazione di consulenza con la quale un soggetto analizza la situazione patrimoniale e finanziaria dei suoi clienti affinché gli stessi possano ottenere un credito assume carattere accessorio rispetto all'attività creditizia, per cui sono entrambe operazioni esenti da Iva ai sensi dell'[articolo 135](#), § 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE.

Nel caso esaminato, una società, tramite l'intermediazione di un suo subagente che opera come consulente finanziario, mette a disposizione di privati diversi prodotti finanziari, quali crediti, di cui essa, in precedenza, ha stabilito le condizioni generali con gli istituti di credito.

Il consulente finanziario reperisce i clienti potenziali e, dopo un'analisi della loro situazione patrimoniale e finanziaria, propone agli stessi i prodotti finanziari idonei a soddisfare le loro necessità. Se il cliente si dichiara interessato a un credito, il consulente predispone una proposta di contratto vincolante che, dopo la firma del cliente, trasmette alla società, la quale ne controlla la regolarità. Quest'ultima invia la proposta di contratto all'istituto di credito ai fini dell'erogazione del finanziamento.

Se il contratto viene concluso, la società percepisce dall'istituto di credito una commissione e, a sua volta, la società versa al consulente finanziario, quale subagente e come contropartita per il suo intervento nella conclusione del contratto, una provvigione. Da parte sua, il cliente non paga alcuna provvigione né alla società, né al consulente finanziario.

Secondo la Corte di Giustizia UE, la circostanza che le prestazioni fornite dalla DVAG e dal suo subagente siano remunerate dagli istituti di credito solamente a condizione che i clienti reperiti e consigliati dal consulente finanziario concludano un contratto di credito induce a ritenere che l'operazione di negoziazione costituisca la prestazione principale, essendo la prestazione della consulenza di natura meramente accessoria. D'altro canto, la negoziazione di crediti appare come la prestazione decisiva sia per i beneficiari del credito sia per gli istituti che lo elargiscono, dal momento che l'attività di consulenza finanziaria si svolge solo in una fase preliminare ed è limitata all'assistenza offerta al cliente nella scelta, fra i diversi prodotti finanziari, di quelli maggiormente appropriati alla sua situazione e alle sue esigenze

Causa C-76/99 dell'11 gennaio 2001 – Prelievo di sangue e suo trasporto a laboratorio di analisi

La sentenza afferma che la prestazione di prelievo e la trasmissione del prelievo a un laboratorio specializzato costituiscono prestazioni strettamente connesse alle analisi, con la conseguenza che le stesse devono seguire il medesimo regime Iva di queste ultime e, pertanto, devono qualificarsi come esenti ai sensi dell'[articolo 132](#), § 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE, riferito all'ospedalizzazione e alle cure modiche, nonché alle operazioni a esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura e debitamente riconosciuti.

Il caso di specie riguarda i rapporti tra 2 laboratori di analisi cliniche, laddove il paziente che deve sottoporsi ad analisi si rivolge a un primo laboratorio che effettua esclusivamente il prelievo, successivamente trasmesso a un secondo laboratorio che effettua le analisi ed emette fattura al paziente in regime di esenzione da Iva, in quanto trattasi di prestazione medica.

Anche la trasmissione del prelievo dal primo al secondo laboratorio avviene dietro pagamento di un corrispettivo, rispetto al quale la Corte ha riconosciuto il carattere di accessorietà in quanto rispondente all'esigenza di offrire al paziente la maggiore affidabilità possibile delle analisi cliniche.

Il nesso di accessorietà, nella fattispecie, ricorre perché la trasmissione del prelievo si colloca temporalmente tra la fase del prelievo e quella della sua analisi, sicché è strettamente connessa a quest'ultima, secondo le considerazioni sopra esposte.

Diversa, invece, è la conclusione per le operazioni che si posizionano a monte della prestazione sanitaria e che sono, si può dire, propedeutiche alla prestazione stessa, come nel caso della fornitura di attrezzature, macchinari e materiali necessari per lo svolgimento dell'attività sanitaria, per la quale, quindi, l'esenzione non compete

Un'interpretazione più estensiva della locuzione "per suo conto e a sue spese" è riconosciuta, dalla stessa Amministrazione finanziaria, per i servizi accessori ai servizi culturali, artistici, sportivi, educativi e affini, che fino al 31 dicembre 2010 dovevano essere tassati nel luogo in cui erano materialmente svolti, anche se resi nei confronti di soggetti passivi Iva⁸.

Con la [circolare n. 37/E/2011](#) (§ 3.1.4), l'Agenzia delle entrate ha affermato che, in considerazione dell'attuale formulazione del testo normativo e dell'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia, si deve ritenere che il concetto di accessorietà nell'ambito dei servizi culturali, scientifici e simili debba essere inteso, con riferimento al profilo soggettivo dell'operazione, in senso più ampio rispetto a quanto in precedenza previsto. In sostanza, al fine di qualificare una prestazione di servizi come accessoria rispetto a quella principale, pur restando confermata la necessaria strumentalità della prima rispetto alla seconda, è opportuno prescindere dall'identità dei soggetti coinvolti nell'operazione principale e in quella accessoria: come affermato dalla Corte di Giustizia, piuttosto, devono essere considerate accessorie a un'attività artistica, scientifica o affine tutte le prestazioni che, senza costituire direttamente una siffatta attività, rappresentino un presupposto necessario della realizzazione dell'attività principale, indipendentemente dalla persona che presta tali servizi⁹.

Requisito oggettivo

Sotto il secondo profilo, cioè quello oggettivo, è necessario, come costantemente sottolineato dalla Corte di Giustizia¹⁰, che l'operazione secondaria non costituisca per la clientela un fine a sé

⁸ Cfr. articolo 7-*quinquies*, D.P.R. 633/1972.

⁹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza causa C-327/94 del 26 settembre 1996 e sentenza C-114/05 del 9 marzo 2006.

¹⁰ Cfr., per tutte, Corte di Giustizia, sentenza causa C-251/05 del 6 luglio 2006, sentenza causa C-380/99 del 3 luglio 2001, sentenza causa C-349/96 del 25 febbraio 1999, *cit.* e sentenza cause riunite C-308/96 e C-94/97 del 22 ottobre 1998.

stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore. Ciò vale, in particolare, quando 2 o più prestazioni fornite al cliente siano a tal punto connesse da formare, oggettivamente, una prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso.

Lo stesso principio è condiviso dall'Amministrazione finanziaria¹¹, secondo la quale la sussistenza del rapporto di accessorietà richiede, allo stesso tempo, la convergenza di tutte le prestazioni nella direzione della realizzazione di un unico obiettivo e un nesso di dipendenza funzionale delle prestazioni accessorie rispetto alla prestazione principale. In particolare, occorre che le prestazioni accessorie siano effettuate proprio per il fatto che esiste una prestazione principale, in combinazione con la quale possono portare a un determinato risultato perseguito.

Conclusivamente, sono accessorie solo le operazioni poste in essere dal medesimo soggetto in necessaria connessione con l'operazione principale alla quale, quindi, accedono e che hanno, di norma, la funzione di integrare, completare o rendere possibile la suddetta prestazione o cessione principale.

Effetti del principio di accessorietà

Il principio di accessorietà implica che all'operazione accessoria sia attribuita la stessa natura e lo stesso trattamento di quella principale.

Affinché all'operazione accessoria sia attribuita la stessa natura e lo stesso trattamento di quella principale è richiesto che la prestazione accessoria sia, per sua natura, imponibile. In base, infatti, all'[articolo 12](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, l'imponibilità dell'operazione accessoria è la condizione necessaria affinché, in presenza di un'operazione principale soggetta a Iva (imponibile, non imponibile o esente), all'operazione accessoria sia applicato lo stesso regime dell'operazione principale.

Le prestazioni accessorie che non siano di per sé imponibili restano, pertanto, escluse dalla base imponibile anche se l'operazione principale è imponibile.

ESEMPIO 3 – Interessi da dilazione di pagamento

Gli interessi da dilazione di pagamento, avendo natura esente da Iva ai sensi dell'[articolo 10](#), comma 1, n. 1), D.P.R. 633/1972, mantengono tale natura anche se accessori a un'operazione imponibile¹².

¹¹ Si veda la nota 1.

¹² Cfr. Corte di Giustizia, sentenza causa C-349/96 del 25 febbraio 1999, *cit.*

A una diversa conclusione è giunta la giurisprudenza comunitaria nella sentenza relativa alla [causa C-281/91 del 27 ottobre 1993](#), affermando che il pagamento differito del prezzo di acquisto di un bene, dietro corresponsione dei relativi interessi, può essere considerato, in linea di principio, quale concessione di un credito esente da imposta e che, qualora il fornitore di un bene accetti che l'acquirente differisca il pagamento del prezzo, dietro corresponsione dei relativi interessi, sino alla consegna, si deve ritenere che i detti interessi siano compresi nel valore complessivo del bene, anche quando il contratto li distingue dal prezzo. In pratica, gli interessi da dilazione di pagamento non rappresentano la controprestazione del credito concesso all'acquirente, come tale esente da Iva, ma un elemento della controprestazione ottenuta per la cessione del bene, di cui ne segue il relativo regime impositivo.

Nello stesso senso può richiamarsi anche la sentenza di cui alla [causa C-34/99 del 15 maggio 2001](#), ove si afferma che, anche qualora la prestazione di servizi consistente nell'asserita fornitura del credito potesse distinguersi dalla cessione di beni, la suddetta prestazione dovrebbe, in circostanze come quelle di cui trattasi nella causa principale, essere considerata come comunque accessoria all'operazione principale della vendita di beni.

Operazioni accessorie a cessioni/prestazioni soggette ad aliquote Iva diverse

Se l'operazione accessoria si riferisce a più cessioni o prestazioni soggette ad aliquote Iva differenti, il corrispettivo della prima deve essere ripartito in proporzione alle diverse basi imponibili, con successiva applicazione della corrispondente aliquota¹³.

Prezzo unico forfetario per beni/servizi soggetti ad aliquote Iva differenti

Nella [risoluzione n. 56/E/2017](#), l'Agenzia delle entrate, in merito all'individuazione della corretta aliquota Iva da applicare ad alcune confezioni di erbe aromatiche composte anche da basilico, rosmarino e salvia – soggette all'aliquota Iva del 5% ai sensi del n. 1-bis) della Tabella A, [Parte II-bis](#), allegata al D.P.R. 633/1972 – ha chiarito che *“indipendentemente dal fatto che ci sia o meno una prevalenza di piante aromatiche assoggettabili ad aliquota ridotta, la presenza nella stessa confezione di piante aromatiche diverse da quelle elencate dal n. 1-bis) della Tabella A, Parte II-bis citata, comporterà l'assoggettamento dell'intera confezione all'aliquota ordinaria”*.

Identiche conclusioni sono contenute nella [risoluzione n. 142/E/1999](#), ove si osserva che, *“nella*

¹³ Cfr. risoluzione [n. 331171/1980](#) e [n. 363556/1976](#) e [circolare n. 32/501388/1973](#) (§ XVII).

fattispecie prospettata si prevede l'effettuazione di una pluralità di operazioni a fronte delle quali, tra l'altro, è prevista la corresponsione di un corrispettivo unico forfettario con la conseguenza che per le stesse non è dato applicare il corrispondente trattamento Iva differenziato secondo le disposizioni dianzi citate.

Per le suesposte considerazioni, pertanto, alle prestazioni di che trattasi si rende applicabile l'Iva con l'aliquota massima prevista per le opere ricomprese nella fattispecie negoziale in discorso, ossia quella del 10%".

L'Amministrazione finanziaria è allineata alla posizione della Corte di Giustizia nel ritenere che alla prestazione considerata come unica debba applicarsi una sola aliquota Iva, ma quest'ultima dovrebbe essere individuata in funzione del rapporto di prevalenza esistente tra gli elementi che compongono l'operazione economicamente unitaria e non applicando, "a prescindere", l'aliquota più alta.

Nella sentenza di cui alla [causa C-463/16 del 18 gennaio 2018](#), la Corte di Giustizia ha, infatti, affermato che la qualifica stessa come prestazione unica di un'operazione che comporta più elementi implica l'applicazione della medesima aliquota Iva. La facoltà, lasciata agli Stati membri, di assoggettare i diversi elementi che compongono una prestazione unica a più aliquote Iva comporterebbe, infatti, la scomposizione artificiale di tale prestazione e rischierebbe di alterare la funzionalità del sistema dell'Iva, in violazione della giurisprudenza che ha sancito tale principio.

La circostanza che sia possibile identificare il prezzo corrispondente a ciascun elemento distinto che compone la prestazione unica non è idonea a giustificare alcuna deroga alla conclusione che precede, anche perché – come sottolineato dai giudici comunitari –

"il principio di neutralità fiscale rischierebbe di essere compromesso, poiché due prestazioni uniche, composte da due o più elementi distinti, che sono, sotto tutti gli aspetti, simili, potrebbero dover essere assoggettate, secondo detta ipotesi, ad aliquote Iva distinte applicabili ai suddetti elementi, a seconda che sia o meno possibile identificare il prezzo corrispondente a tali diversi elementi".

Ritornando alle indicazioni della prassi amministrativa sopra richiamate, è vero che le aliquote ridotte costituiscono un'eccezione e devono essere applicate in modo restrittivo, ma c'è da chiedersi se sia effettivamente corretto prescindere dal rapporto di prevalenza tra i beni/servizi ceduti/resi a fronte di un corrispettivo unitario, in particolar modo quando l'operatore sia in grado di supportarlo sul piano probatorio. In effetti, l'ordinanza della [Corte di Cassazione n. 9661/2017](#) sembra smentire l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, laddove nel caso esaminato – relativo alla cessione di un fabbricato unitariamente considerato avente prevalente destinazione strumentale – viene confermata l'applicazione dell'aliquota ordinaria. Se, dunque, la destinazione prevalente dell'immobile fosse stata abitativa è lecito ritenere che si sarebbe concluso per l'aliquota ridotta.

Le criticità evidenziate rispetto alle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria sono state superate, da ultimo, dalla [risoluzione n. 51/E/2019](#), con la quale è stato chiarito che

“la presenza nella stessa confezione di erbe aromatiche assoggettate ad aliquote differenti - per le quali non sia possibile riscontrare una predominanza che conferisca il “carattere essenziale” nel senso precisato dall’Agenzia delle dogane e dei monopoli [si veda la nota n. 94063 del 28 agosto 2018] - conformemente a quanto affermato nella risoluzione n. 142/E/1999, comporterà l’assoggettamento dell’intera confezione all’aliquota Iva più elevata e, come affermato nella risoluzione n. 56/E/2017, “all’aliquota ordinaria” qualora nella confezione vi sia anche la presenza di erbe la cui cessione sia assoggettata ad aliquota ordinaria”.

Prezzo unico forfetario per operazioni principale e accessoria

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 17836/2018](#), ha affermato che il contratto con il quale un soggetto italiano (nella specie, una società operante nel ramo informatico) si impegna, a fronte della pattuizione di un compenso unitariamente determinato, a commercializzare i prodotti di un altro soggetto appartenente alla UE offrendo, altresì, una serie di altri servizi, tecnici e amministrativi, costituenti il mezzo per una migliore fruizione dei prodotti commercializzati, va considerato, ai fini dell'applicazione dell'imposta, come un'unica operazione economica, sicché non è possibile scindere i servizi di intermediazione propriamente detti dagli altri servizi offerti, da ritenersi accessori ai primi e, quindi, soggetti al medesimo regime impositivo.

Ne consegue che, se i servizi di intermediazione resi al committente di altro Stato membro sono non imponibili ai sensi dell'[articolo 40](#), comma 8, D.L. 331/1993, nel testo applicabile *ratione temporis*, lo stesso trattamento si applica anche ai servizi accessori.

Nel caso di specie, l'intermediario italiano ha curato la promozione e la vendita nel territorio nazionale dei prodotti, *hardware* e *software*, del committente di altro Stato membro, prestando a tal fine anche alcuni servizi di natura amministrativa e tecnica, a fronte di un corrispettivo unitario, pari al totale dei costi, incrementati da un “*mark up*”.

Per stabilire se ai servizi amministrativi e tecnici sia applicabile il medesimo regime impositivo previsto per l'attività di intermediazione, la Suprema Corte ha preso in considerazione la volontà delle parti risultante dal contratto, il cui scopo principale è quello di procedere alla commercializzazione dei prodotti del committente, atteso che tutti gli altri servizi offerti dall'intermediario sono diretti al raggiungimento di tale finalità: il committente, infatti, vende

hardware e software, per cui è necessario, per rendere appetibile il prodotto commercializzato, offrire servizi di consulenza sull'utilizzo dei prodotti, di formazione del personale, di finanziamento per l'acquisto, di garanzia e di manutenzione, tutti diretti a una migliore commercializzazione dei beni offerti alla clientela.

I servizi amministrativi e tecnici ben possono, dunque, rientrare nel concetto di servizi accessori, unico essendo l'obiettivo economico che si sono prefissati i contraenti e unico essendo anche l'interesse degli acquirenti dei prodotti *hardware e software*, che, secondo *l'id quod plerumque accidit*, non procedono all'acquisto di tali beni se non sono corredati da tutta una serie di servizi accessori, quali quelli offerti dalla società in questione.

La circostanza che il contratto abbia, nelle intenzioni dei contraenti, un'unica finalità è comprovata anche dalla pattuizione di un corrispettivo unitario, non già differenziato per i singoli servizi offerti, come sarebbe stato logico prevedere nel caso in cui l'intermediario si fosse impegnato a rendere prestazioni ontologicamente diverse¹⁴.

Per le considerazioni esposte, l'[ordinanza n. 17836/2018](#) ha, pertanto, affermato che *“il contratto con il quale un soggetto italiano (nella specie, una società operante nel ramo informatico) si impegna, a fronte della pattuizione di un compenso unitariamente determinato, a commercializzare i prodotti di un altro soggetto appartenente alla UE offrendo, altresì, una serie di altri servizi, tecnici e amministrativi, costituenti il mezzo per una migliore fruizione dei prodotti commercializzati, va considerato, ai fini dell'applicazione dell'imposta, quale un'unica operazione economica, sicché non è possibile scindere i servizi di intermediazione propriamente detti dagli altri servizi offerti, da ritenersi accessori ai primi”*.

Separata fatturazione delle operazioni accessorie

È consentito di fatturare le prestazioni accessorie separatamente da quelle principali, salvo l'indicazione degli estremi delle fatture relative a queste ultime, per il necessario collegamento¹⁵.

Lo stesso principio è stato ribadito dall'Amministrazione finanziaria in riferimento alle spese di trasporto di beni al di fuori dell'Unione Europea, in relazione cioè a cessioni all'esportazione¹⁶.

È stato, infatti, precisato che i trasporti effettuati per conto e a spese del cedente costituiscono prestazioni accessorie alla cessione all'esportazione, per cui i relativi corrispettivi si considerano parte

¹⁴ Sul punto, è comunque il caso di ricordare che, con la sentenza di cui alla citata causa C-463/16 del 18 gennaio 2018, la Corte di Giustizia UE ha affermato che l'operazione può essere definita come economicamente unica, in dipendenza del nesso di accessorietà che lega l'operazione secondaria a quella principale, anche se le parti hanno valorizzato distintamente i singoli elementi che compongono l'operazione.

¹⁵ Cfr. [circolare n. 198/E/1996](#); risoluzioni n. 405397/1983 e [n. 501976/1974](#).

¹⁶ Cfr. risoluzione n. 405397/1983, cit..

del prezzo complessivo della cessione, a nulla influendo che gli stessi siano addebitati distintamente in fattura.

Ne consegue che tali corrispettivi concorrono a formare l'ammontare del *plafond* che l'esportatore, ai sensi dell'[articolo 8](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, può utilizzare per effettuare acquisti di beni e servizi senza pagamento dell'imposta.

ESEMPIO 4 – Addebito del costo di trasporto

In merito all'ambito applicativo del principio di accessorietà, può osservarsi che il separato addebito del costo di trasporto può verificarsi in 2 distinte ipotesi, che ricorrono, rispettivamente, quando:

1. nell'ambito della stessa fattura di vendita, il costo del trasporto è evidenziato separatamente dal corrispettivo della cessione;
2. il costo del trasporto è addebitato al cessionario comunitario successivamente all'emissione della fattura di vendita.

Nella prima ipotesi, non dovrebbero esserci dubbi in merito alla natura accessoria della prestazione di trasporto, la quale – anche se addebitata in fattura distintamente dal corrispettivo pattuito per la cessione – rientra nel regime di non imponibilità previsto per le operazioni intracomunitarie attive e, quindi, va inserita nel modello INTRA 1-*bis*¹⁷.

Nella seconda ipotesi, occorre richiamare la posizione dell'Amministrazione finanziaria in merito al trattamento Iva dell'addebito delle spese di trasporto nelle operazioni interne. La [circolare n. 198/E/1996](#) (§ 2.1), confermando la [risoluzione n. 501976/1974](#), ha consentito di fatturare le suddette prestazioni accessorie separatamente da quelle principali, salvo l'indicazione degli estremi delle fatture relative a queste ultime, per il necessario collegamento.

Allo stesso modo, può ritenersi che, anche nelle operazioni con l'estero, la fattura con la quale viene addebitato il trasporto al cliente non residente beneficia della non imponibilità di cui:

- all'[articolo 41](#), D.L. 331/1993, se l'operazione principale è una cessione intracomunitaria;
- all'[articolo 8](#), D.P.R. 633/1972, se l'operazione principale è una cessione all'esportazione.

Nel primo caso, il cedente italiano è tenuto a presentare il modello INTRA 1-*ter* al fine di rettificare l'ammontare imponibile della cessione, se la fattura di riaddebito del trasporto viene emessa successivamente alla presentazione del modello INTRA 1-*bis*. Nello specifico, la variazione deve essere indicata nell'elenco relativo al periodo nel corso del quale la medesima è stata registrata (o avrebbe dovuto essere registrata).

¹⁷ Cfr. risoluzione n. 405397/1983, cit., relativa alle cessioni all'esportazione.

Infine, si fa presente che, nell'ipotesi in cui l'addebito del trasporto non sia "accessorio", la prestazione assume natura "generica" ai sensi dell'[articolo 7-ter](#), D.P.R. 633/1972, con la conseguenza che – nei rapporti "B2B" – deve essere emessa fattura, senza applicazione dell'Iva, ai sensi dell'[articolo 21](#), comma 6-bis, D.P.R. 633/1972. L'addebito delle spese di trasporto nei confronti del cessionario/committente stabilito in altro Paese UE deve essere pertanto riportato nel modello INTRA 1-*quater*¹⁸.

Riaddebito di spese accessorie

Il riaddebito delle spese è disciplinato, dal punto di vista civilistico, dalle norme in materia di mandato, le quali distinguono a seconda che il mandatario sia "trasparente" od "opaco", in funzione, cioè, della spendita o meno del nome del mandante nei rapporti con i terzi.

Ai fini Iva, il riaddebito operato nell'ambito del mandato con rappresentanza è regolato dall'[articolo 15](#), comma 1, n. 3), D.P.R. 633/1972, che esclude dalla base imponibile le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate.

Il riaddebito effettuato in esecuzione del mandato senza rappresentanza presuppone, invece, che l'interposizione del mandatario non sia "trasparente", siccome gli effetti delle operazioni compiute da tale soggetto non sono acquisiti direttamente nella sfera giuridica del mandante; a seguito, infatti, della "finzione" prevista dall'[articolo 3](#), comma 3, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972, le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatori senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario.

In pratica, per questa tipologia di mandato, si presume l'esistenza di un doppio passaggio dei servizi, rispettivamente dal mandante al mandatario (mandato alla vendita) e dal mandatario al mandante (mandato all'acquisto), che implica la necessità di determinare una duplice base imponibile:

- "interna", cioè relativa al rapporto tra il mandante e il mandatario, ed
- "esterna", cioè relativa al rapporto tra il mandatario e il terzo committente o il terzo prestatore, a seconda che il mandato sia alla vendita o all'acquisto.

In particolare, l'[articolo 13](#), comma 2, lettera b), D.P.R. 633/1972 stabilisce che la base imponibile, per i passaggi di servizi dal mandante al mandatario o dal mandatario al mandante, è costituita dal prezzo di vendita pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione (mandato alla vendita), ovvero dal prezzo di acquisto pattuito dal mandatario, aumentato della provvigione (mandato all'acquisto).

La disciplina esposta realizza la più complessa finalità di dare un assetto fiscale ai rapporti interni, tra mandante e mandatario, imperniato su una "finzione giuridica" che omologhi totalmente ai servizi resi

¹⁸ Cfr. [circolare n. 36/E/2010](#), Parte II (§ 18).

o ricevuti dal mandatario quelli da lui resi al mandante o da quest'ultimo ricevuti. Ne consegue che l'equiparazione riguarda anche la natura e il connesso regime impositivo della prestazione effettuata dal mandatario nei confronti del mandante o dal mandante nei confronti del mandatario, che non può essere ricondotta, ai fini Iva, a una semplice attività di sostituzione personale nello svolgimento di un'attività giuridica, ma riveste lo stesso carattere della prestazione resa dal mandatario al terzo committente o dal terzo prestatore al mandatario.

Nella pratica, accade con una certa frequenza che le spese sostenute dal mandatario siano ribaltate al mandante con una maggiorazione (c.d. "*mark up*"), talvolta pattuita in misura forfetaria. In questa ipotesi, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che il riaddebito, anche se operato con una maggiorazione, segue il trattamento Iva proprio del mandato senza rappresentanza¹⁹, sicché il mandatario – in sede di fatturazione del passaggio interno del servizio – deve applicare il medesimo regime impositivo che caratterizza la prestazione ricevuta, salvo l'eventuale diverso trattamento dovuto alla diversa rilevanza fiscale dell'operazione.

ESEMPIO 5 – Servizio pubblicitario/promozionale

Per formulare un esempio, il servizio pubblicitario/promozionale reso al mandatario è soggetto a Iva, ma diventa escluso da imposta, ai sensi dell'[articolo 7-ter](#), D.P.R. 633/1972, se riaddebitato al mandante non stabilito in Italia.

È opportuno osservare che la posizione della prassi amministrativa in merito all'irrilevanza del ricarico in sede di ribaltamento della prestazione al mandante è stata disattesa dalla giurisprudenza comunitaria.

Nella sentenza della Corte di Giustizia di cui alla [causa C-224/11 del 17 gennaio 2013](#), riguardante il caso di una società di *leasing* che ha imposto al cliente l'obbligo di assicurare il bene acquisito in locazione e che ne ha sostenuto inizialmente il relativo costo per poi riaddebitarlo tal quale, è stato espressamente affermato che il costo riaddebitato mantiene natura assicurativa a condizione che non sia maggiorato.

Al di là della questione del *mark up*, un ulteriore limite applicativo della "*fictio iuris*" che caratterizza lo schema del mandato senza rappresentanza è rappresentato dalla natura accessoria delle spese oggetto di riaddebito.

Se il riaddebito si considera accessorio, ai sensi dell'[articolo 12](#), D.P.R. 633/1972, a una prestazione principale, il suo trattamento impositivo risulta automaticamente "assorbito" da quello proprio

¹⁹ Cfr. [risoluzione n. 6/E/1998](#).

dell'operazione principale, siccome tutte le volte in cui ricorre il rapporto di accessorietà si deve negare che l'operazione accessoria sia suscettibile di avere, nei rapporti tra le parti dell'operazione principale, un trattamento fiscale, ai fini Iva, autonomo e diverso da quello previsto per l'operazione principale cui accede²⁰.

ESEMPIO 6 – Servizio pubblicitario/promozionale accessorio alla cessione

Ritornando all'esempio precedentemente formulato, riguardante il costo del servizio pubblicitario/promozionale riaddebitato al mandante non residente, la natura "generica" della prestazione è obliterata dal regime di non imponibilità delle cessioni intracomunitarie o all'esportazione poste in essere dal mandatario nei confronti del mandante se viene accertato che il riaddebito soddisfa i requisiti per essere considerato ancillare a quello delle cessioni.

SCHEDA DI SINTESI

Ai fini Iva, ciascuna prestazione deve essere considerata, di regola, come autonoma e indipendente. Tuttavia, quando un'operazione comprende più elementi, si pone la questione se la stessa deve essere considerata come costituita da una prestazione unica o da diverse prestazioni distinte e indipendenti da valutare separatamente dal punto di vista dell'Iva.



In via generale, una prestazione deve essere considerata unica in 2 ipotesi alternative, vale a dire:

1. quando 2 o più elementi forniti dal cedente/prestatore sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale;
2. quando una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina Iva della prestazione principale. In particolare, una prestazione si considera accessoria (e non principale) quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale fornito al cedente/prestatore.



Affinché un'operazione possa considerarsi accessoria a una operazione principale è necessario:

- a. dal punto di vista soggettivo, che l'operazione accessoria sia effettuata:
 1. nei confronti dello stesso destinatario dell'operazione principale;

²⁰ Cfr. risoluzione n. 6/E/1998, *cit.*

2. direttamente dal cedente/prestatore dell'operazione principale, ovvero per suo conto e a sue spese;
- b. dal punto di vista oggettivo, che:
1. l'operazione accessoria e quella principale siano rivolte al raggiungimento dello stesso obiettivo;
 2. esista un nesso di dipendenza funzionale dell'operazione accessoria rispetto a quella principale, ossia che la prestazione accessoria sia effettuata in ragione della prestazione principale, in combinazione con la quale è diretta al raggiungimento di un determinato risultato;
 3. l'operazione accessoria acceda a quella principale al fine di integrarla, completarla o renderla possibile.