

IVA

Le operazioni accessorie ai fini Iva

di **Sandro Cerato**

In ambito Iva, il **principio di accessorietà** previsto nell'art. 12 del d.P.R. n.633/72 comporta, in linea di principio, che l'operazione secondaria rivesta la medesima qualificazione tributaria dell'operazione principale, con la conseguenza che alla stessa **si rende applicabile il medesimo trattamento Iva**. Più nel dettaglio, le **operazioni accessorie sono elencate nel co.1 del citato art. 12**, e comprendono il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi. Il successivo co. 2 precisa che se l'operazione principale è soggetta ad imposta, i corrispettivi delle operazioni accessorie concorrono a formare la base imponibile unitamente all'operazione principale.

La caratteristica essenziale per qualificare un'operazione come accessoria risiede nella circostanza che, oltre a costituire un **unicum sotto il profilo economico** con altre operazioni rilevanti ai fini Iva, la stessa deve essere collegata a quella avente carattere principale da un **nesso di "dipendenza" funzionale**. Tale nesso significa che una prestazione è accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a se stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal soggetto passivo (**circolare n.337/E/2008**).

Ulteriore tratto distintivo dell'operazione accessoria, almeno per la normativa interna di cui all'art. 12 del d.P.R. n.633/72 è la

necessaria coincidenza tra il soggetto che pone in essere l'operazione principale e quella accessoria. Non rileva, tuttavia, la modalità di fatturazione dell'operazione accessoria, che potrebbe avvenire anche con un documento distinto rispetto a quello con cui viene addebitato il corrispettivo dell'operazione principale. Sembra tuttavia opportuno che il documento emesso faccia riferimento agli estremi della fattura dell'operazione principale (circolare n.198/E/96). Il descritto

principio dell'identità soggettiva tra colui che effettua l'operazione principale e quella accessoria

non è richiesto dalla normativa comunitaria, ed in particolare dall'art. 78, par. 1, della direttiva n.2006/112, secondo cui risulta sufficiente che le operazioni accessorie siano addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione, senza tuttavia richiedere alcuna coincidenza soggettiva. La questione è stata affrontata anche dalla

giurisprudenza comunitaria, che in un primo momento (sentenza 25.2.1999, causa C-349/96)

aveva qualificato un'operazione come accessoria a condizione che l'operazione stessa fosse posta in essere dal medesimo soggetto che realizza quella principale. Successivamente, tale orientamento è stato ribaltato da parte della stessa

Corte di Giustizia, ed in particolare

il principio dell'identità soggettiva è stato disconosciuto dalla sentenza 11.1.2001, causa C-76/99, in cui è stato stabilito che le indennità (cd. "diritti di trasferimento") percepite da un laboratorio di analisi a fronte della trasmissione, ad altro laboratorio specializzato, dei prelievi effettuati sui pazienti beneficiano dello stesso regime Iva delle prestazioni di analisi. In tema di prestazioni di negoziazione di crediti, anche la successiva sentenza 21.6.2007, causa C-453/05, ha confermato che

l'accessorietà prescinde dall'identità dei soggetti passivi

che effettuano, rispettivamente, l'operazione principale e quella accessoria.

Infine, è opportuno evidenziare che se la cessione o prestazione è accessoria ad operazioni soggette a differenti aliquote, il relativo corrispettivo deve essere ripartito in proporzione alle diverse basi imponibili.