

IVA

Le operazioni accessorie nella disciplina IVA

di **Marco Peirolo**

In base al principio generale previsto dall'art. 2, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, ciascuna operazione deve essere considerata come autonoma e indipendente.

A questa regola fanno eccezione le operazioni accessorie, caratterizzate dalla concomitanza di operazioni diverse, ma accomunate da un rapporto di dipendenza dell'una rispetto all'altra.

La normativa comunitaria **non fornisce la definizione di accessorietà**, limitandosi a stabilire che nella base imponibile vanno comprese *“le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione”* (art. 78, comma 1, lett. b), della Direttiva n. 2006/112/CE).

L'individuazione del nesso di accessorietà deve, pertanto, avvenire ricorrendo ai principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria – e recepiti dall'Amministrazione finanziaria – secondo i quali l'operazione è accessoria ad una operazione principale quando **non costituisce per il destinatario un fine a se stante**, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni dell'operazione principale. L'operazione accessoria è, quindi, quella che accede a quella principale **allo scopo di integrarla, completarla o renderla possibile**.

Neppure la normativa interna fornisce una definizione generale di accessorietà. In modo, però, più puntuale rispetto alla disciplina comunitaria, l'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972 prevede:

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

Affinché, quindi, le cessioni o prestazioni accessorie ad 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 un terzo, purché per conto e a spese del primo.

Riguardo alla **locuzione “per suo conto e a sue spese”**, l'accessorietà **non si estende al rapporto contrattuale a monte**, cioè a quello che il soggetto che effettua l'operazione principale ha instaurato con il terzo.

Nel caso, per esempio, del trasporto eseguito per conto e a spese del cedente, il carattere accessorio della prestazione in esame viene a configurarsi, secondo quanto previsto dall'art. 12, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, **soltanto nel rapporto tra le parti dell'operazione principale**, vale a dire tra cedente e cessionario, assumendo il vettore la veste di terzo rispetto ai soggetti dell'operazione principale. In questa situazione, la prestazione di trasporto resa dal vettore su commissione del cedente riveste un'**autonoma rilevanza**, in quanto la natura accessoria della prestazione è ipotizzabile soltanto in un rapporto di relazione che presuppone, necessariamente, la presenza di **due operazioni effettuate dallo stesso soggetto**, laddove, nel caso prospettato, l'operazione è unica e, quindi, autonoma. Conseguentemente, il corrispettivo relativo alla suddetta prestazione di trasporto è autonomamente soggetta a fatturazione e ad imposta con l'aliquota ordinaria (R.M. 8 marzo 1988, n. 550145).

Tra le parti dell'operazione principale, il principio di accessorietà implica che l'operazione secondaria sia **attratta nel regime impositivo dell'operazione principale**. Se quest'ultima è esente o non imponibile ai fini Iva, anche l'operazione accessoria beneficia dell'esenzione o della non imponibilità.

Perché, però, alla cessione o prestazione accessoria si applichi il trattamento impositivo previsto per la cessione o prestazione principale, è **necessario che l'operazione accessoria sia, per sua natura, imponibile**. In base, infatti, all'art. 12, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, l'imponibilità dell'operazione accessoria è la condizione necessaria affinché, in presenza di un'operazione principale soggetta ad Iva (imponibile, non imponibile o esente), all'operazione accessoria sia applicato lo stesso regime dell'operazione principale.

Riguardo, per esempio, agli **interessi da dilazione di pagamento**, gli stessi – siccome esenti da Iva ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 1), del D.P.R. n. 633/1972 – dovrebbero restare tali anche se riconosciuti in dipendenza di un'operazione imponibile.

Questa conclusione, in linea con il tenore letterale del citato secondo comma dell'art. 12 del decreto Iva, risulta smentita dalla Corte di giustizia.

Nella sentenza relativa alla causa C-281/91 del 27 ottobre 1993, è stato affermato 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”*.