

IVA

Condizioni di accessorietà ai fini Iva nelle operazioni composite

di **Enrico Ferra, Riccardo Righi**

Nei rapporti commerciali accade sovente che il cedente di un bene o il prestatore di un servizio si trovi a dover fatturare più **operazioni connesse indissolubilmente** nell'ambito della medesima transazione. Ciò in quanto l'effettuazione di un servizio o di una cessione potrebbe necessitare di operazioni di carattere **sussidiario** che **completino** le operazioni principali, le integrino o che, in determinate circostanze, ne costituiscano vere e proprie condizioni di esistenza.

In materia di imposta sul valore aggiunto, il legislatore, al fine di eliminare le complicazioni derivanti dall'applicazione dell'imposta alle singole operazioni, sancisce con l'[articolo 12 del D.P.R. 633/1972](#) un'eccezione alla regola generale - in base alla quale ogni operazione viene considerata autonomamente ai fini del relativo trattamento Iva - prevedendo che **le operazioni accessorie seguano la medesima disciplina prevista per l'operazione principale**.

Per quanto riguarda **le tipologie di operazioni** che possono presentare un carattere accessorio nell'ambito di una transazione commerciale, è opportuno analizzare il testo del citato [articolo 12](#), il cui primo comma recita: *"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 riguardo, sia la normativa comunitaria che quella interna non danno una vera e propria definizione di accessorietà. Pertanto, al fine determinare la portata della categoria "altre cessioni e prestazioni accessorie", è necessaria un'analisi caso per caso dei **requisiti necessari per qualificare un'operazione come accessoria** sulla base di quanto espresso dalla giurisprudenza comunitaria e dalla prassi nazionale.

In ambito comunitario la **Corte di Giustizia**, con la [sentenza 29/03/2007, C-111/05](#), ha evidenziato che *"si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al cliente sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale"*. Inoltre, sempre secondo la Corte, *"nell'ipotesi di un'unica operazione composta, una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore"*.

Nel contesto della prassi nazionale, la [R.M. 6/E/1998](#) ha identificato i **requisiti** necessari per qualificare un'operazione come accessoria, che sussistono quando:

- sia l'operazione principale che quella presunta accessoria convergono verso la realizzazione di un **unico obiettivo**;
- esiste un nesso di **dipendenza funzionale** dell'operazione accessoria da quella 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;
- l'operazione accessoria viene **posta in essere dal medesimo soggetto** che realizza l'operazione principale (tale condizione è prevista anche dal sopracitato [comma 1 dell'articolo 12 del D.P.R. 633/1972](#));
- l'operazione accessoria è effettuata **nei confronti del medesimo destinatario** dell'operazione principale;
- l'operazione accessoria ha lo scopo di **integrare, completare o rendere possibile** l'operazione principale.

Per quanto attiene specificamente al requisito dell'**identità tra i soggetti** che pongono in essere le due operazioni (principale e accessoria), l'Agenzia delle Entrate con la [circolare 37/E/2011](#), richiamando quanto stabilito dalla Corte di Giustizia (tra le altre, [causa C-76/99, 11/01/2001](#)), sembra aprire a un concetto più ampio di accessorietà, stabilendo che *“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”*.

In merito poi al corretto trattamento delle prestazioni in oggetto, il **secondo comma** dell'[articolo 12 del D.P.R. 633/1972](#) stabilisce 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”*. Il tenore letterale del testo normativo sembra stabilire un limite all'accessorietà per le **sole operazioni di per sé imponibili**: ciò significa che, ad esempio, un'operazione ordinariamente esente, per quanto accessoria ad un'altra operazione secondo i requisiti sopra delineati, manterrebbe comunque il suo trattamento Iva e non potrebbe essere attratta dal regime impositivo dell'operazione principale ai sensi del citato articolo 12.

Tale requisito richiesto dalla normativa interna appare in contrasto con la sentenza 27/10/1993 causa C-281/91 della Corte di Giustizia CEE, che si è occupata del trattamento Iva degli **interessi da dilazione di pagamento** concessi dal fornitore nell'ambito di una transazione commerciale. Da quanto emerge dal testo della citata sentenza, gli interessi da dilazione di pagamento, per loro natura esenti dall'imposta ai sensi dell'[articolo 10 del D.P.R. 633/1972](#) (nella normativa comunitaria [articolo 135, par. 1, lett. b\), della Direttiva 2006/112/CEE](#)), nel caso particolare in cui il fornitore conceda al cliente la possibilità di differire il pagamento solo fino al momento della **consegna** del bene, possono essere considerati **inclusi nel valore complessivo del bene stesso**, e ciò anche quando il contratto li distingue dal prezzo.

Tuttavia, l'aspetto caratterizzante il caso in esame sembra essere il differimento del pagamento **“sino alla consegna”** dei beni; aspetto che potrebbe lasciare ragionevolmente intendere che la Corte abbia voluto inquadrare la dilazione concessa dal fornitore come vera e propria parte integrante dell'operazione e non come una separata prestazione, allineata al regime dell'operazione principale in quanto accessoria. Tale ipotesi sarebbe avvalorata da un altro principio richiamato dalla Corte nella medesima sentenza, ovvero la necessità di **“garantire la parità di trattamento dei soggetti passivi”**, principio che risulterebbe violato se *“un acquirente dovesse essere tassato per il finanziamento concessogli dal proprio fornitore, mentre un acquirente che chieda un finanziamento ad una banca o ad un altro ente mutuante goda di un'esenzione d'imposta”*. Secondo la Corte, l'applicazione dell'imponibilità alla dilazione di pagamento risulta corretta solo e soltanto in quanto, nel particolare caso in esame, la dilazione viene concessa sino alla consegna e, pertanto, la dilazione stessa deve ritenersi quale parte integrante del valore complessivo del bene e non parte di un'operazione composita assoggettata ai fini Iva ad un unico regime impositivo.

Da ultimo va rilevato che è necessario adottare particolari cautele quando l'operazione principale beneficia del regime di **esenzione** e la qualificazione di un'operazione come accessoria estenderebbe tale regime agevolato anche a quest'ultima. Ciò in quanto, come noto, l'esenzione costituisce un regime agevolato per determinate fattispecie (individuate tassativamente) considerate meritevoli dal legislatore, il cui **ampliamento improprio** andrebbe in contrasto con la stessa finalità agevolativa della norma.



Seminario di specializzazione

I REGIMI SPECIALI IVA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)