

IVA

Le condizioni per l'accessorietà ai fini Iva

di **EVOLUTION**

L'articolo 12 del D.P.R. 633/1972 contiene uno dei principi fondamentali che regola il funzionamento dell'imposta su valore aggiunto. La norma, infatti, stabilisce quando un'operazione, cessione o prestazione che sia, deve considerarsi accessoria all'operazione principale, dovendo in tal caso seguire le stesse regole di quest'ultima.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in **EVOLUTION**, nella sezione "Iva", una apposita **Scheda di studio**.

Il presente contributo analizza le condizioni che si devono verificare affinché un'operazione debba considerarsi accessoria a un'operazione principale.

Le **cessioni** di beni e le **prestazioni** di servizi, tra cui, ad esempio:

- il trasporto;
- l'imballaggio;
- la posa in opera;
- il confezionamento;
- la fornitura di recipienti o contenitori;
- **accessorie** all'operazione principale seguono il trattamento Iva dell'operazione principale stessa, **non** essendo considerate operazioni di per sé **autonome**.

Affinché un'operazione debba essere considerata come accessoria devono essere verificate le seguenti **condizioni**:

- deve **esistere** un'**operazione principale** a cui ricollegare l'operazione accessoria;
- l'operazione accessoria deve **integrare**, **completare** oppure **rendere possibile** l'operazione principale, nonché rappresentare il **mezzo per meglio fruire** dell'operazione principale. In altri termini, *"una operazione deve essere considerata accessoria ad una principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale"* (causa

C-76/99);

- l'operazione principale e l'operazione accessoria devono essere svolte tra i **medesimi soggetti**;
- l'operazione accessoria deve essere **effettuata direttamente dal cedente o prestatore** dell'operazione principale, ovvero "*per suo conto e a sue spese*" nell'ambito, quindi, di un **mandato senza rappresentanza**.

La **statuizione** prevista dalla norma, secondo cui la prestazione è **accessoria** quando è effettuata **per conto del cedente e a sue spese**, deve interpretarsi nel senso che, ad esempio, la prestazione di **trasporto** effettuata dal trasportatore per conto del cedente di beni:

- nell'ambito del **rappporto cedente-trasportatore**, va considerata come operazione **autonoma**;
- nell'ambito del **riaddebito specifico** del cedente all'acquirente, costituisce un'operazione **accessoria** alla cessione, pertanto, ne segue il trattamento Iva.

Il comma 4-quater dell'articolo 1 del D.L. 50/2017, interpretando l'articolo 12 del D.P.R. 633/1972, ha previsto che alle **prestazioni di trasporto di veicoli al seguito di passeggeri** - essendo accessorie rispetto alle prestazioni principali di trasporto di persone - si applica il **medesimo trattamento della prestazione principale** che è rappresentato dall'assoggettamento alle **aliquote ridotte del 5%** (prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare) e **del 10%** (prestazioni di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito).

La norma prevede altresì che **fino al 31 dicembre 2016** le suddette prestazioni sono **esenti** dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10, comma 1, numero 14 del D.P.R. 633/1972.

Sul concetto di **accessorietà** si è più volte espressa anche la **Corte di Giustizia**; in particolare, la **sentenza C-463/16 del 18 gennaio 2018** dopo aver ricordato che:

- quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione **tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata** per determinare se tale operazione comporti, ai fini Iva, 2 o più prestazioni distinte o un'unica prestazione;
- una prestazione si considera **unica** al ricorrere di **2 ipotesi alternative**, ossia:
 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 quando **non costituisce per la clientela un fine a se**

stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale fornito al cedente/prestatore;

ha **stabilito** che l'**accesso a un parco acquatico** che mette a disposizione dei visitatori non solo installazioni per l'esercizio di attività sportive, ma anche **altri tipi di attività distensive o ricreative**, con emissione di un **unico biglietto d'ingresso** che dà diritto ad accedere a tutte le installazioni, costituisce una **prestazione unica** con conseguente applicazione dell'**aliquota Iva dell'operazione principale**.

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** a tale trattamento.



Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)

www.freepik.com - Designed by voleiRo / Freepik