

Il principio di accessorietà in ambito IVA: le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate

Scritto da Interdata Cuzzola | 30/09/2022

Come è noto, l'art. 12 del Decreto IVA (DPR n. 633/1972) stabilisce 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. 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 principio di accessorietà appena riportato comporta che i corrispettivi relativi alle operazioni accessorie concorrono a formare la base imponibile di quest'ultima, anche se addebitati separatamente dal prezzo pattuito per l'operazione principale.

In linea di principio, pertanto, come ricordato recentemente dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. 478/2022, pubblicata lo scorso 27 settembre, più operazioni, formalmente distinte, devono essere considerate come un'operazione unica quando sono:

- tra loro collegate attraverso un vincolo di accessorietà, caratterizzato dalla miglior fruizione di un servizio grazie ad un altro ad esso ancillare;
- strettamente connesse al punto da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile.

In base al citato principio, secondo cui *"accessorium sequitur principale"*, le operazioni accessorie concorrono, pertanto, alla formazione della base imponibile dell'operazione principale, ne assumono lo stesso trattamento fiscale e sono soggette alla medesima aliquota IVA.

Già in passato l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 337/E del 2008, aveva chiarito che si considerano accessorie le operazioni che:

- integrano, completano o rendono possibile l'operazione principale;
- sono rese dal medesimo soggetto che esegue l'operazione principale, anche a mezzo di terzi, ma per suo conto e a sue spese;
- sono rivolte al medesimo soggetto nei cui confronti è resa l'operazione principale.

In altri termini, perché si delinei un vincolo di accessorietà tra due operazioni, è necessario che le stesse convergano verso la realizzazione di un unico obiettivo, rispondendo all'esigenza di offrire al cliente, secondo le proprie specifiche esigenze, il miglior risultato possibile.

Sul punto, la risoluzione n. 230/E del 15 luglio 2002 ha precisato che, ai fini del riconoscimento della natura accessoria di un'operazione, non è sufficiente che la stessa renda possibile o più agevole l'operazione principale, dovendo costituire un *unicum* economico con la stessa (cfr. Corte di Giustizia

Europea, sent. 25 febbraio 1999, causa C-349/96, punti 29 e 30; Corte di Cassazione, sent. 16 novembre 2011, n. 24049).