

Operazioni accessorie in ambito IVA: le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate

Scritto da Interdata Cuzzola | 24/01/2023

Segnaliamo ai lettori la risposta ad interpello n. 36/2023 dello scorso 16 gennaio, con cui l'Agenzia delle Entrate è tornata ad occuparsi della nozione di operazioni accessorie in ambito IVA.

In linea generale, in base all'art. 12 del Decreto IVA (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), *"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 di cui alla citata disposizione comporta che le operazioni accessorie, per tali intendendosi le operazioni che assumono una posizione secondaria e subordinata rispetto all'operazione principale, scontano, ai fini IVA, il medesimo regime impositivo dell'operazione principale.

In merito ai criteri in base ai quali un'operazione può, agli effetti dell'Iva, qualificarsi accessoria, segnaliamo che la Suprema Corte di Cassazione ha affermato che *"la prestazione accessoria deve essere (...)strumentale a quella principale e avere il fine di permettere l'effettuazione o la migliore fruizione della prestazione principale; cioè (...), l'elemento decisivo è rappresentato dal fatto che l'operazione accessoria si configuri essenzialmente come un mezzo per il completamento o la realizzazione della operazione principale (...)"* (sez. V, sent. n. 24049 del 16 novembre 2011).

L'Amministrazione finanziaria ha recepito i principi espressi dalla citata giurisprudenza, chiarendo in diversi documenti di prassi (cfr. risoluzioni del 3 ottobre 2008, n. 367/E; del 1° agosto 2008, n. 337/E; del 15 luglio 2002, n. 230/E; risposta del 3 giugno 2020, n. 163) che, affinché un'operazione possa essere qualificata come accessoria, è necessario che la stessa presenti le seguenti caratteristiche:

- deve integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale;
- deve essere resa direttamente dal medesimo soggetto che effettua l'operazione principale ovvero da terzi, ma per suo conto e a sue spese;
- deve essere resa nei confronti del medesimo soggetto (cessionario/committente) nei cui confronti è resa l'operazione principale.

Nel caso sottoposto all'attenzione dell'Agenzia nella citata risposta ad interpello n. 36/2023, è stato ritenuto accessorio il servizio di consegna di ingredienti per la preparazione di pasti a domicilio dei clienti rispetto alla cessione degli ingredienti stessi, considerato che l'offerta commerciale dell'operatore economico non prevedeva la possibilità di asporto presso i locali dell'operatore. La consegna della scatola con il cibo costituisce un servizio inscindibile e irrinunciabile rispetto alla sua

cessione, perché è il solo modo che consente al cliente finale di ricevere, quando e dove vuole, gli ingredienti occorrenti per preparare le ricette proposte nel menù selezionato.

Pertanto, il servizio di trasporto della scatola non si limita ad avere una generica utilità rispetto alla prestazione principale (i.e. cessione della scatola), bensì la rende possibile; conseguentemente, tra il servizio di trasporto della scatola e la cessione della stessa sussiste il nesso di dipendenza funzionale previsto dall'art. 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, per cui il primo seguirà il trattamento fiscale previsto, ai fini IVA, per la seconda, scontando la medesima aliquota del 10%.