

Il commercialista telematico

Note sulle operazioni accessorie ad operazioni esenti IVA. La prassi dell'Amministrazione Finanziaria e la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea.

a cura di:
Giovanni Siragusa

*"Quando io adopro una parola" disse Humpty Dumpty
con un tono piuttosto sdegnoso "essa ha esattamente
il significato che io le voglio dare.... nè più nè meno"
"Bisogna vedere" disse Alice "se voi potete fare in modo
che le parole indichino cose diverse"
"Bisogna vedere" disse Humpty Dumpty
"chi è che comanda ... ecco tutto"*

L. Carroll, Alice nel paese delle meraviglie e nel mondo allo specchio, Rizzoli, 1966, p 177

1.PREMESSA

Il presente lavoro indica le criticità riscontrate nello studio delle operazioni accessorie in ambito IVA.

Le carenze normative dell'ordinamento sono state colmate puntualmente dalla prassi dell'Amministrazione Finanziaria.

Tuttavia, sono stati rilevati disallineamenti tra le posizioni dell'Agenzia delle Entrate e la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea che meritano di essere segnalati.

2.QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

L'articolo 12 DPR 633/72 stabilisce che: *"[1] Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni 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. [2] Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie concorrono a formarne la base imponibile "*

La norma in esame codifica nel nostro ordinamento il principio *"accessorium sequitur principale"* con riguardo a talune operazioni che in virtù

Il commercialista telematico

dello stretto rapporto funzionale che le lega ad un'altra (operazione principale) – perdono specifica autonomia ai fini dell'applicazione dell'imposta ⁽¹⁾.

Il legislatore indica analiticamente ed espressamente cinque attività (trasporto, posa in opera, imballaggio, confezionamento, fornitura di altri recipienti o contenitori) da considerarsi univocamente riconducibili al regime di accessorietà ⁽²⁾, individuando in tal modo “prestazioni accessorie tipiche”, contrapposte alle “altre cessioni o prestazioni di servizi”, che rappresentano una categoria generica, eterogenea e residuale.

Tuttavia, la ragionevole esigenza di economicità della stesura della norma - anche dovuta all'impossibilità di disciplinare esaustivamente tutte le fattispecie potenzialmente prospettabili - è accompagnata da una carenza di validi criteri ermeneutici utili a guidare l'interprete nello stabilire in relazione a casi concreti l'esatta natura dell'operazione e la sua eventuale qualifica di accessorietà al fine di fissare le condizioni di un suo corretto inquadramento nell'ambito delle norme relativa all'imposta sul valore aggiunto, nel senso di un assoggettamento al tributo, di un'eventuale esenzione da questo, o, alternativamente di una totale esclusione dal suo ambito di applicazione ⁽³⁾.

3.OPERAZIONI ESENTI E PRESTAZIONI ACCESSORIE: L'INTERPRETAZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

In conseguenza di tale lacuna legislativa nella formulazione di un principio regolatore generale, nel corso del tempo l'Amministrazione Finanziaria ha prodotto una copiosa serie di pronunce che forniscono chiarimenti in relazione a quesiti specifici posti da contribuenti ⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ IORIO A. E SANTI A., “UNIONE EUROPEA Corte di giustizia delle Comunità europee – Sezione VI – Sentenza 11 gennaio 2001 – Causa C-76/99. IL COMMENTO Un'interpretazione rilevante per tutti gli Stati membri”, GUIDA NORMATIVA, Il Sole24Ore, 29 gennaio 2001 n. 15, pag. 35.

⁽²⁾ MARIANO M. E ROSSETTI Y., “Problematiche Iva nelle aziende alberghiere”, Il Fisco, 5/2002 pag. 689 Cfr. anche risoluzione ministeriale n. 531337 del 27 aprile 1973 (prestazioni pubblicitarie); risoluzione ministeriale n. 361199 del 12 giugno 1976 (trasporto e imballaggio); risoluzione ministeriale n. 1202 del 14 settembre 1993 (imballaggi di prodotti ortofrutticoli).

⁽³⁾ “(...) il testo dell'articolo lascia ad una non specificata residualità l'identificazione di un principio valido a delimitare i confini di applicabilità della norma. Alla carenza di una esaustiva elencazione di singolarità predeterminate, peraltro giustificabile in funzione di una ragionevole economicità della stesura, si accompagna, quindi, una non commendevole lacunosità operativa, le cui conseguenze sono facilmente identificabili nella eccezionalmente copiosa produzione ministeriale” cfr. MARIANO M. E ROSSETTI Y., “Problematiche Iva nelle aziende alberghiere”, op. cit. nota 2.

⁽⁴⁾ “(...) la previsione normativa in esame, al di là di alcune prestazioni riconosciute “tipiche” non identifica i criteri che devono essere seguiti ai fini dell'individuazione del carattere dell'accessorietà, alimentando in tal modo lo status di incertezza solo in parte alleviato dai chiarimenti (in alcuni casi contraddittori) forniti nel corso del tempo dall'Amministrazione

Il commercialista telematico

In proposito si osserva che la prassi ministeriale nella forma di circolari, risoluzioni e note non sono fonti di diritto e quindi non sono vincolanti né per i contribuenti né per i giudici ⁽⁵⁾: "l'orientamento pressochè pacifico, ribadito in ogni tempo, è nel senso che il giudice sia tenuto ad applicare unicamente le leggi e i regolamenti e non anche le circolari, risoluzioni e note, alle quali può solo riconoscersi l'importanza di un utile strumento per la ricerca e la ricostruzione del significato della *mens legis* (non diversamente da quanto accade per le opinioni dottrinali o per i precedenti giurisprudenziali) ⁽⁶⁾. Tuttavia, ma non occorre ribadirlo in questa sede, hanno il merito di colmare lacune legislative puntualmente ed in modo motivato.

Gli orientamenti dell'Amministrazione Finanziaria sono così sintetizzabili ⁽⁷⁾:

- 1) le prestazioni accessorie devono essere effettuate per il fatto che esiste un'operazione principale ("status di dipendenza funzionale") ⁽⁸⁾;
- 2) le prestazioni accessorie devono essere eseguite dal medesimo soggetto che esegue la prestazione principale, ovvero per suo conto e a sue spese ⁽⁹⁾ ⁽¹⁰⁾;

finanziaria". NESSI M., "Prestazioni accessorie Iva. Recenti interpretazioni giurisprudenziali", Il fisco, 14/2001, pag. 5310.

⁽⁵⁾ Cfr. tra l'altro Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 14619 del 10 novembre 2000; Cass. 28 ottobre 1966, n. 2693; Cass. 12 marzo 1965 n. 416; Cass. 6 agosto 1963, n. 2203; Cass. 16 gennaio 1962 n. 64; Cass. 17 dicembre 1962 n. 3385; Cass. 4 agosto 1941 n. 36; Cass. 27 gennaio 1941 n. 269; Cass. 31 gennaio 1941 n. 61.

⁽⁶⁾ FALSITTA G., Manuale di diritto Tributario. Parte Generale", CEDAM "(1999), pag. 72.

⁽⁷⁾ NESSI M., "Prestazioni accessorie Iva. Recenti interpretazioni giurisprudenziali", op. cit. nota 4. Cfr anche risoluzione Ministeriale n. 206/E del 4 luglio 2002: "*Dal disposto normativo si evince che, affinché un'operazione possa definirsi "accessoria", è necessario:*

- *che vi sia un'operazione principale, cui collegarsi, al fine di integrarla, completarla o renderla possibile;*
- *che avvenga tra gli stessi soggetti dell'operazione principale;*
- *che venga effettuata direttamente dal cedente o prestatore della operazione principale, ovvero da altri soggetti, ma per suo conto ed a sue spese"*

⁽⁸⁾ cfr. risoluzione ministeriale 11 febbraio 1998, n. 6/E (prestazioni pubblicitarie): "*Per la sussistenza del rapporto di accessorietà è necessaria, ma non sufficiente, la convergenza di tutte le prestazioni nella direzione della realizzazione di un unico obiettivo... un nesso di dipendenza funzionale delle prestazioni accessorie rispetto alla prestazione principale. Occorre in particolare che le prestazioni accessorie siano effettuate per il fatto che esiste una prestazione principale, in combinazione con la quale possano portare ad un risultato perseguito. Conclusivamente, sono accessorie solo le operazioni poste in essere dal medesimo soggetto in necessaria connessione con l'operazione principale alla quale, quindi, accedono e che hanno, di norma, la funzione di integrare, completare o rendere possibile la detta prestazione o cessione principale"*.

⁽⁹⁾ cfr. risoluzione ministeriale 8 marzo 1988, n. 550145 (trasporto effettuato dal vettore): "*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"*. La predetta risoluzione è richiamata anche dalla risoluzione Ministeriale n. 206/E del 4 luglio 2002 "*(...) con riferimento al trasporto effettuato da un vettore per conto del cedente in un'operazione di cessione dei beni, è stata evidenziata l'autonomia di tale prestazione rispetto alla cessione medesima, in quanto il vettore è soggetto "terzo" rispetto alle parti coinvolte nella cessione*

Il commercialista telematico

- 3) le prestazioni accessorie devono avere lo scopo di integrare, completare, rendere possibile la prestazione o cessione principale cui fanno riferimento ⁽¹¹⁾ ⁽¹²⁾;
- 4) le prestazioni accessorie riferibili a cessioni o prestazioni soggette a diverse aliquote d'imposta devono essere soggette ad IVA autonomamente ⁽¹³⁾.

medesima. Pertanto, nei rapporti tra vettore e cedente la prestazione di trasporto segue il proprio originario regime impositivo, mentre il successivo riaddebito delle spese, dal cedente al cessionario, segue il medesimo trattamento previsto per la cessione del bene, sia in ordine all'imponibilità o esenzione o esclusione, sia in ordine all'aliquota da applicare".

Contra: risoluzione ministeriale 15 dicembre 1990 n. 431168 (prestazioni di trasporto relative alla cessione di barbabetole). Tale risoluzione smentisce l'orientamento della risoluzione n. 550145 che aveva negato la natura "accessoria" di una prestazione di trasporto postale di materiale ferroso effettuata da un soggetto diverso dal cedente ancorchè a spese dello stesso.

⁽¹⁰⁾ cfr risoluzione Ministeriale n. 206/E del 4 luglio 2002 (visure ipocatastali effettuate nei confronti delle aziende di credito): *"L'esecuzione delle visure ipocatastali, pur costituendo un'attività strumentale alla valutazione degli affidamenti, è una semplice attività tecnica che non svolge le stesse funzioni e prestazioni di servizi di visure ipocatastali effettuate nei confronti delle aziende di credito e non è idonea a modificare direttamente le situazioni giuridiche ed economiche soggettive, condizioni, queste, richieste dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea (sent 5 giugno 1997, causa C-2/95) Pertanto, le prestazioni di servizi di visure ipocatastali effettuate nei confronti delle aziende di credito non rientrano nel regime di esenzione IVA di cui all'art. 10, primo comma, n. 1) del DPR 633/72 (...) Nella fattispecie, la "Società YJ Snc", dotata di un'organizzazione imprenditoriale autonoma, priva di legami partecipativi con la WZ, riceve da questa un incarico di eseguire le visure ipocatastali, necessarie per valutare gli affidamenti alle imprese. In tale contesto si ritiene che manchino i presupposti giuridici per la qualificazione come "accessoria" dell'operazione in questione. Le visure ipocatastali, diversamente da quanto richiesto dall'art. 12 citato, sono effettuate da un soggetto del tutto distinto dal prestatore dell'operazione principale e sono rese non al soggetto finanziato, bensì all'azienda erogatrice del prestito. Infatti le medesime visure fanno parte della complessa attività interna dell'azienda di credito, propedeutica all'eroigazione del finanziamento e non formano oggetto del rapporto contrattuale tra banca e cliente. (...) In conclusione, nella fattispecie prospettata non si ravvisa l'esistenza dei presupposti giuridici per poter considerare i servizi di esecuzione delle visure ipocatastali, come prestazioni accessorie, ai sensi del citato art. 12, rispetto alle operazioni creditizie di cui all'art. 10, primo comma, n.1. Le prestazioni di servizi in esame, pertanto, sono soggette ad IVA con l'aliquota ordinaria"*

⁽¹¹⁾ cfr ancora risoluzione ministeriale 11 febbraio 1998, n 6/E (prestazioni pubblicitarie);

⁽¹²⁾ cfr. risoluzione ministeriale n. 205 del 10 dicembre 2001 e risoluzione ministeriale n. 120 del 28 maggio 2003. Le risoluzioni tengono conto della sentenza emessa il 5 giugno 1997 dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee, in relazione al procedimento C-2/1995. La Corte nella predetta sentenza affrontava la questione dell'esenzione IVA a proposito dei servizi resi da un centro informatico alle banche clienti e ha ritenuto che le operazioni indicate nell'articolo 13 lettera d) nn. 3 e 5 della sesta direttiva (che trovano corrispondenza nell'articolo 10 n. 1 DPR 633/72) sono esenti anche se effettuate da un soggetto che non svolge attività bancaria.

⁽¹³⁾ risoluzione ministeriale 18 marzo 1992, n. 430654 (servizio di pompaggio relativo alla vendita di calcestruzzo): *"... riconosciuto che l'operazione di pompaggio in rassegna costituisce, in sostanza, un modo di essere della consegna del calcestruzzo da parte del fornitore e non assume valenza tale da concretizzare, con la cessione, un unico rapporto complessivo di appalto ... , nella fattispecie può trovare applicazione la disposizione di cui al citato art 12 del DPR n. 633/72"*

Il commercialista telematico

Di seguito viene esposta una rassegna (non esaustiva ma rappresentativa) delle risoluzioni ministeriali sul tema delle prestazioni accessorie a operazioni esenti:

- Risoluzione ministeriale n. 150 dell'1 ottobre 1998: Si forniscono chiarimenti in ordine al trattamento tributario, ai fini IVA, da applicare ai corrispettivi dei servizi informatici forniti per l'effettuazione delle operazioni di borsa;
- Risoluzione ministeriale n. 205 del 10 dicembre 2001: La risoluzione, relativa ad una istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, fornisce chiarimenti in ordine al trattamento tributario, ai fini IVA, applicabile a servizi informatici resi da soggetti cui e' affidata la gestione telematica della rete bancaria di una azienda di credito, alla luce dell'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia della Comunita' Europea con la sentenza 5 giugno 1997;
- Risoluzione ministeriale n. 216/E del 4 luglio 2002: La risoluzione , relativa ad un'istanza d'interpello formulata ai sensi dell'art. 11 della legge del 27/07/2000, n. 212, precisa che le prestazioni di servizi riguardanti la fornitura di visure ipocatastali ad un istituto di credito sono da assoggettare ad IVA con aliquota ordinaria. Tali prestazioni non sono esenti da IVA, ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 1, del DPR 633/1972, in quanto, rappresentando una semplice attivita' tecnica, non svolgono le stesse funzioni specifiche ed essenziali delle operazioni di finanziamento cui afferiscono e non sono idonee ad incidere direttamente sulle situazioni giuridiche ed economiche soggettive allo stesso modo dell'operazione principale di credito. Non si ravvisano nemmeno i presupposti giuridici per considerare i servizi in argomento come prestazioni accessorie di cui all'art. 12 del decreto citato alle operazioni di finanziamento
- Risoluzione ministeriale n. 230/E 15 luglio 2002: La risoluzione, relativa ad una istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, fornisce chiarimenti in merito alle condizioni necessarie affinche' si delinei un rapporto di accessorietà tra due prestazioni. In particolare, l'Agenzia precisa che non e' sufficiente una generica utilita' della prestazione accessoria all'attivita' principale, unitariamente considerata. La prestazione accessoria deve formare un tutt'uno con l'operazione principale. Infine, sono considerate accessorie solo le operazioni poste in essere dal medesimo soggetto in necessaria connessione con l'operazione principale alla quale, quindi, accedono e che hanno, di norma, la funzione di integrare, completare o rendere possibile la detta prestazione o cessione principale;

Il commercialista telematico

- Risoluzione ministeriale del 28 maggio 2003, n. 120. La risoluzione, relativa ad un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, precisa che l'estensione di un regime agevolato applicato ad una attivita' dipende dal rapporto di accessorietà esistente tra la prestazione principale e le prestazioni secondarie. Il caso oggetto dell'istanza riguarda una società che svolge come prestazione principale la gestione, in nome e per conto di una banca, dei pagamenti e dei trasferimenti monetari connessi ai mutui fondiari, alla quale si applica il regime di esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 10, comma 1, n.1 del DPR n. 633 del 1972. L'Agenzia stabilisce che le prestazioni consistenti nel fornire alla banca cliente una lista mensile di tutti i pagamenti effettuati e nel provvedere a sollecitare i pagamenti, devono considerarsi accessorie alla principale e come tali ammesse allo stesso regime di esenzione; mentre attivita', che non hanno un nesso funzionale con i servizi di pagamento e trasferimento di denaro connessi al mutuo fondiario, sono classificate come prestazioni autonome e pertanto non soggette allo stesso regime agevolato delle precedenti. Rientrano in quest'ultima classificazione prestazioni quali: elaborazioni dati su potenziali clienti finalizzata alla verifica della loro capacità reddituale in relazione al mutuo richiesto, servizio informativo rivolto ai debitori sulle condizioni dei mutui stipulati a tasso variabile, il servizio assistenza nei rapporti con i notai o con qualsiasi altro soggetto.
- Risoluzione ministeriale del 17 gennaio 2006, n.14 La risoluzione, in risposta ad un'istanza di interpello fornisce chiarimenti in merito all'applicazione dell'aliquota IVA agevolata per l'attivita' di gestione di rifiuti e realizzazione dei relativi impianti, nonché per l'attivita' di manutenzione sugli stessi. In particolare, per quanto concerne gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sugli impianti, limitatamente alla attivita' di manutenzione ordinaria, si ritiene che questa potrà essere assoggettata all'aliquota ridotta solo se ed in quanto possa essere applicato il principio di cui all'art. 12 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto prestazione accessoria e funzionale all'attivita' di gestione dei rifiuti. La risoluzione afferma testualmente *“come chiarito in numerosi documenti di prassi, si ricorda che affinché si abbia accessorietà ai sensi dell'art. 12 e la prestazione subordinata segua lo stesso trattamento IVA dell'operazione principale, e' necessario che la prestazione accessoria avvenga tra gli stessi soggetti dell'operazione principale e che sia effettuata direttamente dal cedente o prestatore dell'operazione principale”*.

Il commercialista telematico

4. OPERAZIONI ESENTI E PRESTAZIONI ACCESSORIE: L'INTERPRETAZIONE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELLE COMUNITA' EUROPEE

Accanto alla prassi non vincolante dell'Amministrazione Finanziaria esiste una intensa attività giurisprudenziale della Corte di Giustizia delle Comunità Europee sull'interpretazione delle norme che disciplinano le prestazioni accessorie in materia IVA.

Si ricorda in proposito che l'IVA, in qualità di imposta di origine comunitaria disciplinata dalla IV Direttiva del Consiglio, n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 è stata recepita attraverso specifiche disposizioni interne da ciascuno dei singoli Stati Membri.

Come è noto, la Corte “assicura il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione” del Trattato CE ⁽¹⁴⁾, per garantire un'unità di giurisprudenza e di interpretazione, necessario presupposto per un'integrazione effettiva.

Nell'ambito della giurisdizione non contenziosa ⁽¹⁵⁾, essa fornisce in riferimento a fattispecie concrete, l'interpretazione corretta del diritto comunitario alla quale il Giudice nazionale sarà successivamente vincolato in sede di applicazione del diritto stesso: “la sentenza *interpretativa* della Corte pronunciata su rinvio pregiudiziale vincola con tutta evidenza il giudice *a quo*, che dunque è tenuto a fare applicazione della norma comunitaria così come interpretata dalla Corte, all'occorrenza lasciando inapplicata la norma nazionale contrastante” ⁽¹⁶⁾. Ed, in questo senso, si può riconoscere alla giurisprudenza della Corte, valore di fonte del diritto interno.

I giudici e le autorità amministrative italiane, sono tenuti ad interpretare la legge nazionale tenendo conto dell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia alle Direttive e ai Regolamenti che incidono sulla legge interna.

Vale la pena soffermare l'attenzione sui seguenti principi elaborati dalla Corte nel tempo:

- a) una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando non ha per colui che la riceve un'autonoma utilità a sé stante, ma costituisce il mezzo per fruire nelle migliori condizioni, del servizio principale offerto dal prestatore ⁽¹⁷⁾;

⁽¹⁴⁾ Articolo 164, Trattato della Comunità Europea.

⁽¹⁵⁾ La giurisdizione non contenziosa della Corte di Giustizia riguarda la competenza esclusiva a titolo pregiudiziale sulla interpretazione dei trattati e la validità degli atti delle istituzioni della comunità e della BCE. Quella contenziosa riguarda la competenza della Corte a giudicare sulla violazione degli obblighi degli Stati Membri derivanti dai trattati e dagli atti vincolanti delle istituzioni e sul comportamento delle istituzioni comunitarie nell'emanazione di atti vincolanti.

⁽¹⁶⁾ Corte di Giustizia, sentenza 3 febbraio 1977, causa 52/76, Benedetti, Racc. pag. 163

⁽¹⁷⁾ Corte di Giustizia CE, sent. 22 ottobre 1998, cause C-308/96 e C-94/97.

Il commercialista telematico

- b) un'operazione è accessoria se costituita da un *unicum* sotto il profilo economico con altre operazioni rilevanti ai fini del tributo ⁽¹⁸⁾;
- c) fermo il criterio della qualificazione di una prestazione come presupposto necessario dell'altra, l'accessorietà può sostenersi anche "indipendentemente dalla persona" che esegue l'opera ⁽¹⁹⁾. Una prestazione, indipendentemente dal soggetto che la pone in essere, deve essere considerata accessoria ad un'altra quando non presenta carattere di autonomia per il cliente, bensì costituisce soltanto il mezzo per poter utilizzare in maniera ottimale il servizio principale reso dal soggetto passivo. A questo proposito, non assume rilevanza decisiva la circostanza che le prestazioni – ancorchè distinte – formino oggetto di separate fatturazioni, dal momento che l'operazione si presenta agli occhi del committente come un *unicum*. ⁽²⁰⁾

Nel caso specifico di prestazioni accessorie ad operazioni esenti si segnalano le seguenti sentenze della Corte di Giustizia:

- Corte di Giustizia della Comunità Europea, sentenza 5 giugno 1997, causa C-2/95;
- Corte di Giustizia della Comunità Europea, sentenza 11 gennaio 2001, causa C-2/76/99;

La pronuncia della Corte di Giustizia in causa c-2/95 riguarda l'ambito d'applicazione delle esenzioni IVA contemplate dall'articolo 13, lettera d), nn. 3 e 5 della sesta direttiva che peraltro trovano corrispondenza nell'articolo 10 DPR 633/72. In particolare la sentenza ha affrontato la questione dell'esenzione IVA a proposito dei servizi resi da un centro d'informatica alle banche e ai loro clienti stabilendo che le operazioni indicate nel citato art. 13 sono esenti anche se effettuate da un soggetto che non svolge attività bancaria ("l'esenzione non e' soggetta alla condizione che le operazioni siano effettuate da un certo tipo di istituti di credito, da un certo tipo di persona giuridica o, in tutto o in parte, in una determinata maniera, elettronica o manuale"). La Corte ritiene, quindi, che la mera circostanza che un servizio sia effettuato mediante strumenti elettronici non osta, di per se', al riconoscimento dell'esenzione, ancorche' lo stesso servizio sia prestato con l'ausilio di un centro d'informatica o di terzi cui sia demandata l'attuazione dell'operazione. Inoltre la Corte chiarisce che, nel caso di affidamento a terzi (es. centro informatico) dell'esecuzione delle operazioni in parola, per aversi l'esenzione non e' sufficiente che il servizio fornito sia un elemento indispensabile alla realizzazione di una prestazione finanziaria esente, bensì e' necessario che lo stesso costituisca un insieme distinto nella sua globalità, idoneo a svolgere le funzioni specifiche ed essenziali delle operazioni per le quali e' espressamente prevista l'esenzione(punto 66 della sentenza). Per quanto concerne i servizi relativi ai giroconti, la Corte ha ritenuto che tali servizi devono essere idonei ad operare trasferimenti di fondi e ad implicare modifiche giuridiche ed

⁽¹⁸⁾ Corte di Giustizia CE, sent. 2 maggio 1996, causa C-231/94.

⁽¹⁹⁾ Corte di Giustizia CE, sent. 26 settembre 1996, causa C-327/94.

⁽²⁰⁾ Corte di Giustizia CE, sent. 11 gennaio 2001, causa C-76/99.

Il commercialista telematico

economiche. Pertanto, a giudizio della stessa Corte, non sono esenti da Iva i servizi concernenti "la fornitura di una semplice prestazione materiale o tecnica, come il mettere a disposizione della banca un sistema informatico"; determinante, a tal fine, sarà l'analisi del grado di responsabilità contrattuale del centro di informatica nei confronti delle banche clienti; occorrerà, infatti, valutare se tale responsabilità è limitata agli aspetti tecnici delle prestazioni fornite ovvero si estenda alla corretta esecuzione delle operazioni bancarie, cioè agli aspetti specifici ed essenziali delle operazioni.⁽²¹⁾

La sentenza dell'11 gennaio 2001 (causa c-76/99) ha una portata innovativa.

La questione giunta al vaglio dei giudici comunitari aveva ad oggetto un ricorso proposto dalla Commissione e volto ad accertare la violazione della sesta direttiva da parte della Repubblica francese, in relazione al regime IVA riservato dalla normativa nazionale ad alcune prestazioni di analisi di biologia medica.

In estrema sintesi, il caso esaminato dalla Corte riguarda i rapporti tra due laboratori di analisi cliniche; il paziente che deve sottoporsi a delle analisi si rivolge ad un primo laboratorio che effettua esclusivamente il prelievo. Tale prelievo viene quindi trasmesso ad un secondo laboratorio il quale effettua le analisi ed emette fattura al paziente in regime di esenzione da IVA, in quanto trattasi di prestazione medica. Anche la trasmissione del prelievo dal primo al secondo laboratorio avviene dietro pagamento di un corrispettivo e a quest'ultimo la Corte ha riconosciuto il carattere di accessoria in quanto rispondente all'esigenza di offrire al paziente la maggiore affidabilità possibile delle analisi cliniche.

La decisione della Corte in causa C/76/99 afferma che una prestazione deve essere considerata accessoria ad una principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a se' stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale (punto 27 della sentenza). A questo proposito, non assume rilevanza decisiva la circostanza che le prestazioni – ancorché distinte – formino oggetto di separate fatturazioni, dal momento che l'operazione si presenta agli occhi del committente come un unicum. In altre parole, possono qualificarsi come accessorie le prestazioni rese al medesimo committente da due differenti soggetti d'imposta e oggetto di separata fatturazione e si ritiene possibile la disomogeneità soggettiva delle parti attive ⁽²²⁾

4.CONCLUSIONI

⁽²¹⁾ La sentenza è richiamata anche da: Risoluzione ministeriale n. 205 del 10 dicembre 2001; Risoluzione ministeriale n. 230/E del 15 luglio 2002

⁽²²⁾ Corte di Giustizia CE, sent. 11 gennaio 2001, causa C-76/99.

Il commercialista telematico

La lacuna della normativa vigente ha comportato una copiosa produzione ministeriale sull'argomento.

Agli orientamenti espressi dall'Amministrazione Finanziaria deve farsi riferimento per delineare i contesti in cui la normativa possa trovare utilizzo. Le risoluzioni elencate in tema di accessorietà ad operazioni esenti non sono in disallineamento con gli altri orientamenti espressi nel corso del tempo. Punti cardine per valutare l'accessorietà di una operazione restano sempre:

- 1) il concetto di "funzionalità necessaria" o "nesso di causalità necessaria" (la prestazione che si ritiene accessoria deve assumere una posizione subordinata rispetto a quella principale e non può prescindere dall'esistenza di quest'ultima);
- 2) la definizione di prestazioni accessorie come atti posti in essere per integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale;
- 3) la tesi che afferma necessaria, ma non sufficiente, per l'esistenza dell'accessorietà, la convergenza di tutte le prestazioni considerate nella direzione della realizzazione di un unico obiettivo;
- 4) la necessità che le cessioni o prestazioni accessorie, per essere considerate tali, devono essere effettuate direttamente dal cedente ovvero per suo conto e a sue spese

In contrasto con quest'ultima condizione, il tenore della sentenza della Corte di Giustizia dell'11 gennaio 2001 (causa c-76/99) sembra aprire la strada verso un'interpretazione estensiva dell'articolo 12 del DPR 633/72: "ampia di fatto il campo di applicazione del concetto di accessorietà espresso sin qui dalla nostra Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza che individuano nella contestualità (con l'operazione principale) e nell'unitarietà soggettiva (del prestatore di entrambe le prestazioni) tra i presupposti fondamentali ai fini del riconoscimento dell'accessorietà" ⁽²³⁾.

Sebbene l'Amministrazione Finanziaria abbia "recepito" in larga parte l'interpretazione giurisprudenziale europea - come peraltro dimostrano i numerosi richiami delle sentenze della Corte di Giustizia operati nelle risoluzioni ministeriali - ad oggi la prassi ministeriale non si è adeguata a quanto statuito nella citata sentenza ⁽²⁴⁾.

⁽²³⁾ NESSI M., "Prestazioni accessorie Iva. Recenti interpretazioni giurisprudenziali", op. cit., nota 4. Per la posizione della giurisprudenza tributaria in tema di contestualità e unitarietà soggettiva come necessari presupposti ai fini del riconoscimento di accessorietà: Commissione Tributaria Centrale, decisioni 8 febbraio 1988 n. 1184 e 26 febbraio 1985 n. 2012.

⁽²⁴⁾ sulla necessaria identità soggettiva dei prestatori vedasi: risoluzione ministeriale n. 501976 del 12 luglio 1974 (addebito spese condominiali); nota ministeriale del 30 aprile 1980 n. 369828 (costo del carburante addebitato per il noleggio di veicoli); risoluzione ministeriale n. 460432 del 13 novembre 1987 (trasporto di rottami); risoluzione ministeriale n. 550145 dell'8 marzo 1988 (trasporto rottami ferrosi); risoluzione ministeriale n. 431168 del 15 dicembre 1990 (compenso chilometrico a bieticoltori); risoluzione ministeriale n. 430654 del 18 marzo 1992 (servizio di pompaggio relativo alla vendita di calcestruzzo); risoluzione ministeriale n. 6/E dell'11 febbraio 1998 (prestazioni pubblicitarie); risoluzione del 10 dicembre 2001 n. 205;

Il commercialista telematico

Del resto la disomogeneità soggettiva delle parti attive prospettata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia resta una barriera difficilmente superabile sia per il tenore del dettato normativo della legislazione interna (“...*effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese...*”) sia perché “si ritiene che nell’ambito dell’esame qualificativo di un contesto dubbio, la verifica dell’identità soggettiva del cedente o prestatore primario con quello secondario (o, comunque, l’esecuzione per suo conto e a sue spese) debba rappresentare il primo *check* a cui fare riferimento per dirimere l’incertezza, e solo nel caso di risposta affermativa sia possibile transitare all’esame dell’esistenza della dipendenza funzionale di un’operazione dall’altra” ⁽²⁵⁾.

GIUGNO 2006

Giovanni Siragusa
giosiragusa@libero.it

risoluzione n. 216/E del 4 luglio 2002; risoluzione ministeriale n. 230/E del 15 luglio 2002; risoluzione ministeriale n. 120 del 28 maggio 2003. Commissione tributaria centrale sez XIX n. 2012 del 19 febbraio 1985 (materiale pubblicitario ceduto o noleggiato a sale cinematografiche).

⁽²⁵⁾ MARIANO M. E ROSSETTI Y., “Problematiche Iva nelle aziende alberghiere”, Il Fisco, 5/2002 pag. 689