

Attualità

Cessioni e prestazioni accessorie (2)

30 Novembre 2005

Principio generale; unicità del soggetto operante; operazioni soggette ad aliquote diverse



Principio generale

Sulla stessa linea interpretativa fornita dalla risoluzione 120/2003, si era espressa in precedenza la risoluzione 216 del 4/7/2002, che aveva negato il carattere di accessorietà alle visure ipocatastali, effettuate da una società su incarico di un istituto di credito, ai fini della concessione di prestiti.

Tale attività, infatti, *"pur costituendo un'attività strumentale alla valutazione degli affidamenti, è una semplice attività tecnica che non svolge le stesse funzioni specifiche ed essenziali delle operazioni di finanziamento effettuate dalle aziende di credito..."*.

Tale considerazione non permette di poterla considerare, quindi, esente, ai sensi del numero 1) del comma primo dell'articolo 10 del Dpr 633/72.

Inoltre, non è ravvisabile una delle condizioni previste perché esse possano essere considerate accessorie a quella principale, cioè il "finanziamento" (esente, articolo 10, comma 1, n. 1, Dpr 633/72).

Infatti, in tale fattispecie, le visure *"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"*.

Ricordiamo, viceversa, come la risoluzione 391799 dell'1/12/82 aveva riconosciuto il carattere accessorio alla riscossione di "commissioni", oltre gli interessi, da parte degli Istituti di credito e correlate alla concessione di finanziamenti. Poiché esse non remunerano *"alcun diverso servizio reso dal mutuante al mutuatario che non sia l'operazione di credito"*.

In tale fattispecie, pertanto, anche le suddette "commissioni" godono dell'esenzione prevista per l'operazione principale di finanziamento.

Allo stesso modo, la risoluzione 381732 dell'8/5/80 riconobbe il carattere di accessorietà ai "diritti di incasso" riscossi dalle compagnie assicurative, allorché un proprio incaricato riscuote il premio presso il domicilio dell'assicurato.

Ciò perché *"il servizio di riscossione in argomento è prestato unicamente in relazione al preesistente contratto di assicurazione e non presenta caratteristiche autonome rispetto a quest'ultimo, dal quale comunque discende..."*.

La risoluzione 88 del 12/6/2001, viceversa, esaminò il carattere di accessorietà o meno di una serie di servizi erogati in occasione degli spettacoli, dal punto di vista dell'integrazione dell'operazione principale.

I servizi in questione sono quelli di guardaroba, la vendita di cuscini e del programma dello spettacolo, la prevendita dei titoli di accesso.

La nota di prassi rileva che *"per individuare le operazioni accessorie va verificato concretamente il nesso di dipendenza funzionale con la prestazione principale e il valore comparativo delle varie prestazioni. Le operazioni accessorie devono avere la funzione di integrare, completare e rendere possibile la prestazione principale"*.

In tal senso, ciò che nella fattispecie occorre chiedersi è se i servizi, quali quello di guardaroba e vendita di cuscini e del programma, assolvono alla verifica di tale principio.

La risoluzione 88 esclude tale possibilità, poiché le suddette operazioni non costituiscono *la necessaria integrazione e l'essenziale completamento della prestazione di spettacolo"*.

Diversa considerazione vale per i diritti di prevendita poiché, anche sulla base di quanto rilevato dall'Avvocatura generale dello Stato, essi vengono riscossi congiuntamente al corrispettivo dello spettacolo e imputati all'organizzatore dello stesso, a nulla rilevando che gli stessi diritti vengano poi attribuiti dall'organizzatore al distributore dei biglietti *"a compenso dell'attività di distribuzione da lui svolta in proprio nome e per proprio conto in virtù del contratto di mandato o di appalto con lui stipulato"*.

Secondo il criterio generale sopra esposto, la risoluzione 501976 del 12/7/74 si esprime sulle spese condominiali connesse alla locazione di immobili (riscaldamento, condizionamento, eccetera).

Venne infatti stabilito che *"poiché l'addebito delle citate spese condominiali - ancorché effettuato separatamente e con minime maggiorazioni a titolo di spese generali - dipende logicamente e giuridicamente dal contratto di locazione, che ne*

costituisce premessa indispensabile, ne deriva che tale addebito è da considerare corrispettivo di prestazione accessoria, con la conseguenza che la sua regolamentazione giuridica ai fini tributari deve essere assorbita dal trattamento riservato dalla legge al negozio principale (locazione)".

Sempre ai fini della corretta comprensione del concetto di accessorietà, va ricordata la decisione n. 1203 dell'8/12/88 della Commissione tributaria centrale (vedasi anche le decisioni della stessa Ctc n. 1184 dell'8/2/88 e n. 1314 del 13/2/88), che esaminò l'esistenza o meno dell'accessorietà per il contributo corrisposto dagli enti mutualistici alle farmacie per il riordino e la sistemazione contabile delle ricette.

Al di là dello stretto merito, la decisione risulta interessante poiché rileva *tra le due prestazioni una stretta relazione e connessione per cui la seconda si effettua (sistemazione delle ricette) se si verifica la prima (cessione del farmaco all'assistito). Né vale sostenere che nella fattispecie non sussiste la "contemporaneità" della prestazione accessoria con quella principale" in quanto per effetto dell'art. 6 del D.P.R. 633/72 l'obbligazione tributaria nasce soltanto nel momento della corresponsione del prezzo convenuto dal cessionario al cedente. La liquidazione in favore dei farmacisti da parte dell'Ente mutualistico della prestazione principale (ammontare delle cessioni) e quella della prestazione accessoria (contributo dell'1,20%) avviene contestualmente, cioè nello stesso momento. Da quanto sopra consegue che la prestazione in esame essendo "accessoria" rispetto a quella "principale", trova la sua disciplina giuridica nel contesto dell'art. 12 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e come tale non è soggetta all'I.V.A."*

Risulta perciò interessante notare come la contemporaneità delle prestazioni (principale e accessoria) sia ribadita anche dal momento contabile di liquidazione del corrispettivo di entrambe.

Il collegamento diretto delle operazioni accessorie a quella principale: unicità del soggetto operante

Ai fini del concetto di "collegamento diretto" all'operazione principale, la risoluzione 333652 del 3/12/81 negò tale requisito alla cessione di apparecchi radio e registrazione incorporati in mobili d'arredamento.

Ciò perché i suddetti apparecchi, al momento della cessione, *non perdono la loro individualità e non si pongono in un rapporto di funzionalità necessaria con il mobile nel quale sono incorporati"*.

Da ciò discende che, laddove manchi il suddetto rapporto di funzionalità, non solo non si realizzerà la condizione di accessorietà, ma dovranno applicarsi eventualmente le diverse aliquote per i singoli beni ceduti.

Sulla necessità che sia lo stesso soggetto, cedente o prestatore, a mettere in essere le operazioni, peraltro, già la risoluzione 501967 del 18/11/74 aveva sottolineato, a proposito del noleggio o cessione di materiale pubblicitario in occasione del noleggio di film, che il carattere di accessorietà era riconoscibile nell'ipotesi *"in cui i rapporti relativi al noleggio del film ed alla cessione o noleggio del materiale pubblicitario relativi allo stesso film intercorrano direttamente tra distributori ed esercenti sale cinematografiche e che, conseguentemente, la fatturazione concernente le sopra accennate operazioni venga effettuata dal distributore del film in nome o per conto proprio"*.

D'altra parte, in precedenza, la risoluzione 502210 del 19/4/74 aveva riconosciuto la natura accessoria del trasporto bagagli e cose a seguito del viaggiatore. Ciò *"nella considerazione che unico è il rapporto che si instaura tra il vettore ed il viaggiatore"*.

In tal senso, anche la risoluzione 369828 del 30/4/80 riconobbe il carattere di accessorietà alla fornitura di carburante connessa al noleggio di autovetture, non solo perché *"non configura una autonoma operazione distinta" da quest'ultima, "della quale costituisce anzi operazione necessaria oltre che accessoria"*, ma anche perché *"sussiste per la operazione di carattere accessorio la condizione della diretta sua effettuazione da parte del prestatore del servizio di noleggio"*.

Si può quindi concludere che il carattere di accessorietà è riconoscibile allorché le operazioni siano effettuate sulla base dei seguenti presupposti:

- a. presenza di un'operazione principale a cui collegarsi, al fine di integrarla, completarla o renderla possibile. Le operazioni accessorie devono essere connesse inequivocabilmente all'operazione principale e quindi essenziali all'esplicazione della prestazione medesima
- b. l'operazione accessoria deve avvenire tra gli stessi soggetti dell'operazione principale
- c. le operazioni accessorie devono essere effettuate *"direttamente dal cedente o prestatore della operazione principale, ovvero da altri soggetti, ma per suo conto ed a sue spese"* (risoluzione 216 del 4/7/2002).

Operazioni accessorie a cessioni o prestazioni soggette ad aliquote diverse

Può accadere che le operazioni principali, a fronte di una unica prestazione accessoria, siano sottoposte ad aliquote differenti.

In tal senso, la circolare 32 del 27/4/73 precisa *"che se la cessione o prestazione è accessoria a cessioni di beni o prestazioni di servizi soggetti a diverse aliquote, ivi compresa l'ipotesi di operazione parzialmente imponibile, il relativo corrispettivo è ripartito in proporzione alle diverse basi imponibili"*.

Lo stesso concetto è stato ripreso anche dalla risoluzione 331171 del 12/4/80, che ha precisato ulteriormente *che essendo l'importo della operazione accessoria riferibile a più cessioni di beni soggette ad aliquote diverse, l'importo medesimo dovrà necessariamente essere scomposto ed attribuito in proporzione ai prezzi di ciascuna operazione principale, assumendone il relativo trattamento di aliquota*".

2 - fine. La prima puntata è stata pubblicata giovedì 24

di

Alfonso Russo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/cessioni-e-prestazioni-accessorie-2>