

**Fisco** – Operazioni complesse al test della tassazione unitaria: frazionare o non frazionare? Le regole interpretative della Corte di giustizia Ue per valutare cosa sia giusto

Ricca da pag. 8

Le regole interpretative della Corte di giustizia Ue per valutare se sia giusto frazionare o no

# Operazioni complesse al test della tassazione unitaria

DI FRANCO RICCA

**F**razionare o non frazionare, questo è il problema: se sia più corretto considerare e tassare i vari elementi che compongono l'operazione complessa in modo distinto, oppure unitariamente. L'interrogativo, che l'avvocato generale della Corte di giustizia Fennelly riconduce alla "penombra mistica della legislazione sull'Iva" (conclusioni dell'11 giugno 1998, causa C-349/96), si pone ogni qual volta un'operazione economica non consista nella semplice fornitura di un bene o di un servizio, ma sia costituita, come spesso accade, da una combinazione di molteplici elementi che potrebbero anche essere forniti singolarmente e in tal caso sarebbero soggetti a trattamenti differenziati (per esempio, riguardo all'aliquota d'imposta, alla territorialità, agli adempimenti, ecc.). Le regole interpretative elaborate dalla Corte di giustizia Ue rappresentano un riferimento fondamentale, ma non sempre permettono di giungere a una soluzione certa, in ragione della varietà e complessità delle situazioni concrete. Del resto, la stessa Corte riconosce che non sussistono regole assolute quanto alla determinazione dell'estensione di una prestazione dal punto di vista dell'Iva e occorre quindi prendere in considerazione la totalità delle circostanze (sentenza 27 settembre 2012, C-392/11).

In questa indagine, peraltro, occorre tenere conto di due esigenze di segno opposto:

- da un lato, ciascuna operazione deve essere considerata di regola come autonoma e indipendente, giacché il sistema dell'Iva prevede l'imposizione generalizzata di tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi;

- dall'altro, l'operazione che costituisce un unicum sotto il profilo economico non deve essere artificialmente divisa in più parti, per non alterare il funzio-

namento del sistema.

In presenza di un'operazione complessa, bisogna dunque individuare gli elementi caratteristici per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte oppure un'unica prestazione.

Secondo la Corte, vi sono due ipotesi in cui l'operazione complessa deve essere considerata e tassata unitariamente:

- in primo luogo, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al consumatore medio sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale;

- in secondo luogo, nel caso in cui uno o più elementi devono essere considerati nel senso che costituiscono l'operazione principale, mentre gli altri elementi devono essere considerati come una o più operazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria dell'operazione principale.

Non è invece determinante il fatto che sia stato pattuito e/o fatturato un prezzo unico. Vero è che, quando un soggetto fornisce ai suoi clienti un'operazione composta da più elementi dietro versamento di un prezzo unico, questa circostanza può deporre a favore dell'unicità dell'operazione. Tuttavia, nonostante il prezzo unico, se dalle altre circostanze emergesse che i clienti intendono acquistare due operazioni distinte, occorrerebbe isolare le parti del prezzo unico relative alle due operazioni per assoggettarle al corrispondente trattamento loro proprio, adottando a questo scopo il sistema di calcolo o di valutazione più semplice possibile. Del resto, se fosse decisiva la circostanza che il fornitore abbia fatturato un prezzo unico oppure prezzi distinti, la qualificazione dell'operazione non dipenderebbe più dagli elementi oggettivi,

bensì dalla discrezionalità del fornitore.

Bisogna infine tenere conto che nelle suddette due ipotesi in cui l'operazione complessa debba essere considerata unitariamente, ossia l'indissolubilità dei vari elementi e l'accessorietà di taluni di essi, non sortiscono il medesimo risultato: mentre nel secondo caso si applicherà all'operazione nel suo complesso il trattamento previsto per l'elemento principale, nel primo l'operazione unitaria rappresenta un "quid novi" rispetto ai vari elementi che la compongono. Vediamo meglio le due situazioni, trattando in questa pagina la prima e nella successiva la seconda.

**Indissociabilità dei vari elementi.** Riguardo all'ipotesi in cui il carattere unitario della prestazione complessa discende dalla stretta connessione dei vari elementi che la compongono e che formano oggettivamente un'unica prestazione economica indissociabile, nella sentenza 4 marzo 2021, C-581/19, la Corte ricorda di avere suggerito, ai fini dell'analisi, indizi riconducibili a due specie:

- i primi, di ordine intellettuale e di importanza decisiva, intesi a stabilire il carattere indissociabile o meno degli elementi dell'operazione e la sua finalità economica, unica o meno;

- i secondi, di ordine materiale e privi di importanza decisiva, che possono, eventualmente, sostenere l'analisi dei primi, come la possibilità di accedere separatamente o congiuntamente alle prestazioni, oppure l'esistenza di una fatturazione unica.



Nell'ipotesi in esame, i singoli elementi si fondono in un *quid novi* indipendente e formano, secondo la percezione dei consumatori, una prestazione unica. Caso tipico sono le operazioni di ristorazione, costituite da varie componenti quali la preparazione e fornitura dei piatti, la fornitura delle bevande, l'assistenza nella scelta, l'accoglienza, il servizio al tavolo, ecc., che sarebbe artificioso trattare autonomamente, dato che il cliente, recandosi al ristorante, desidera fruire proprio della loro combinazione (sentenza 2 giugno 1996, C-231/94).

Anche la qualificazione dell'operazione complessa come cessione di beni o come prestazione di servizi dipende dalla percezione del consumatore, nonostante qualche ambiguità nella giurisprudenza della Corte laddove dichiara che tale qualificazione si basa sul fatto che "predominano" gli elementi della cessione ovvero della prestazione di servizi (il rilievo è formulato dall'avvocato generale Kokott nelle conclusioni del 22 ottobre 2020, causa C-581/19).

Allorché debba essere considerata unitariamente in base al principio qui in esame, l'operazione complessa, come già accennato, si configura come qualcosa di nuovo e diverso rispetto ai vari elementi che in essa si fondono perdendo la loro identità. Pertanto, l'eventuale trattamento particolare (es. esenzione, aliquota ridotta) cui sarebbe soggetta la fornitura distinta di uno o più di tali elementi non può essere fatto valere, salvo che tale trattamento sarebbe applicabile a tutti gli elementi dell'operazione complessa, nessuno escluso.

Quanto appena detto trova riscontro nella sentenza 19 luglio 2012, C-44/11, riguardante l'attività di gestione di portafoglio individuale, prestazione complessa che comprende non solo il servizio di negoziazione di titoli dell'investitore, di per

sé esente dall'imposta, ma anche servizi di analisi e custodia del patrimonio inscindibili dal primo e non riconducibili nell'alveo dell'esenzione. Nell'attività in esame, per la Corte, si combinano una prestazione di analisi e di custodia del patrimonio del cliente investitore e una prestazione di acquisto e di vendita di titoli che formano un'unica prestazione indissociabile. Anche se i due elementi possono essere forniti separatamente, l'investitore medio, nell'ambito di una prestazione di gestione di portafoglio quale quella in esame, intende acquistare proprio la combinazione dei due elementi i quali, pertanto, sono non soltanto inscindibili, ma anche sullo stesso piano in quanto indispensabili entrambi per la realizzazione della prestazione complessa. Posto ciò, la nozione di "operazioni relative alle azioni e agli altri titoli", esenti dall'Iva, si riferisce alle operazioni che possono creare, modificare o estinguere i diritti e gli obblighi delle parti relativi a titoli. Questo accade nell'attività di negoziazione, che però è solo uno degli elementi della gestione di portafoglio; l'altro elemento, costituito dalle prestazioni di analisi e di custodia del patrimonio del cliente investitore, non presenta le caratteristiche di cui sopra. Di conseguenza, alla luce del principio di interpretazione restrittiva delle esenzioni, la Corte ha concluso che l'attività in esame non può, nel suo complesso, rientrare tra le operazioni esenti.

Lo stesso principio era stato già applicato dalla Corte, in altro contesto, nella sentenza 25 gennaio 2001, C-429/97, concernente la questione della localizzazione di una prestazione di servizi avente a oggetto, unitariamente e indistintamente, i servizi di raccolta, trasporto e smaltimento di rifiuti. La Corte ha infatti dichiarato che tale prestazione complessa deve essere assoggettata all'imposta

nel luogo determinato in base al criterio generale (all'epoca rappresentato dal paese di residenza del prestatore), senza tenere conto, quindi, dei singoli elementi che, isolatamente considerati, ricadrebbero sotto vari criteri speciali.

Secondo la sentenza 27 ottobre 2005, C-41/04, sussiste un'unica operazione complessa indissociabile nel caso della fornitura di un software standard successivamente adattato, a opera dello stesso fornitore, alle esigenze specifiche dell'acquirente, nonostante la pattuizione di prezzi distinti per le due prestazioni. Finalità dell'operazione, infatti, è quella di fornire al cliente un programma informatico funzionale specificamente adattato alle sue esigenze, sicché non si può ritenere, senza scadere nell'artificio, che egli abbia acquistato presso lo stesso fornitore, dapprima, un programma standard che non presentava tuttavia alcuna utilità per la sua attività economica, e solo in un secondo tempo gli adattamenti occorrenti a conferirgli siffatta utilità. Quanto alla qualificazione di tale operazione, la Corte, ritenuta la predominanza, sotto diversi aspetti qualitativi e quantitativi, degli adattamenti del programma standard, ha dichiarato trattarsi di una prestazione di servizi.

Infine, nella sentenza 10 novembre 2016, C-432/15, la Corte ha ritenuto esservi un'unica prestazione unica nel caso dell'impresa che allena cavalli da corsa per conto dei proprietari, fornendo in particolare l'allenamento, l'uso di impianti sportivi e la scuderizzazione degli animali (nutrimento e cure), in quanto i committenti intendono acquistare proprio la combinazione di tali elementi. Di conseguenza, a tale prestazione complessa non è applicabile l'aliquota Iva ridotta prevista per l'uso degli impianti sportivi.

© Riproduzione riservata

## L'Iva sulle operazioni complesse

- Secondo la Corte di giustizia Ue, in via di principio i vari elementi che costituiscono un'operazione complessa devono essere tassati singolarmente, applicando il trattamento previsto per ciascuno di essi
- Tuttavia, l'operazione che il consumatore medio percepisce come unica sotto il profilo economico non deve essere frazionata, ma tassata unitariamente. Questa situazione ricorre quando i vari elementi dell'operazione complessa sono inscindibilmente connessi, oppure quando c'è un elemento principale rispetto al quale gli altri hanno carattere accessorio