ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 65000 (DS0006901)

DATA STAMPA
44° Anniversario

www.italiaoggi.it
ItaliaOggi Sette

DS6901 DS6901

L'Iva sulle operazioni complesse

I criteri della Corte Ue per valutare, ai fini dell'imposta, se è bene frazionare o no le prestazioni

DI FRANCO RICCA

Frazionare o non frazionare? Questo è il problema che si pone frequentemente, nella realtà quotidiana, quando occorre stabilire se un'operazione economica composta da diversi elementi, di per sé costituenti operazioni distinte, agli effetti dell'Iva debba essere tassata unitariamente come un'unica operazione, oppure come una pluralità di operazioni, contrattualmente collegate, ma indipendenti l'una dall'altra.

Come osservato dall'avvocato generale della Corte di giustizia Ue Fennelly nelle conclusioni presentate l'11 giugno 1998 nel procedimento pregiudiziale C-349/96, "nella penombra mistica della legislazione sull'Iva sorgono difficoltà particolari allorché sia in discussione quello che nel gergo viene definito un pacchetto di servizi, dei quali alcuni possono, e altri no, essere esenti da Iva". Una penombra nella quale possono smarrirsi anche coloro che conoscono profondamente l'imposta, anche perché non si tratta di interpretare e applicare le norme al caso concreto, ma di valutare la situazione di fatto e arrivare a una conclusione inevitabilmente influenzata dalla percezione soggettiva. Peraltro, mentre in altri settori tributari la legge prende in considerazione il problema e detta, pertanto, criteri di interpretazione più o meno dettagliati (per esempio, gli artt. 20 e seguenti della legge di registro in materia di interpretazione degli atti), disposizioni del genere non si rinvengono nella normativa Iva, se si eccettuano quelle sulla determinazione della base imponibile, che prendono in considerazione le "spese accessorie" (art. 73 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, cosiddetta direttiva Iva) o, nella declinazione interna della normativa unionale, le "operazioni accessorie" (art. 12 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633).

1. I CRITERI ELABORATI DALLA CORTE UE

Nel silenzio della legge, l'unico punto di riferimento per l'interprete è rappresentato dai contributi della giurisprudenza della Corte di giustizia Ue.

Secondo l'insegnamento della Corte, nel determinare la portata, e stabilire conseguentemente

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1972 - T.1619

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 65000 (DS0006901)

DATA STAMPA
44° Anniversario

L'IVA SULLE OPERAZIONI COMPLESSE

DS6901 DS6901

il trattamento ai fini Iva, delle operazioni complesse entrano in gioco due esigenze contrapposte:

- 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, però, l'operazione che costituisce un unicum sotto il profilo economico non deve essere artificialmente divisa in più parti, per non alterare il funzionamento del sistema dell'Iva.

Occorre pertanto individuare gli elementi caratteristici dell'operazione per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni distinte oppure un'unica prestazione; in questo contesto, naturalmente, il termine "prestazione" è impiegato in senso lato e non identifica solo l'operazione qualificabile come "prestazione di servizi".

La seconda situazione, che in definitiva costituisce un'eccezione al principio della tassazione distinta di ciascuna operazione, secondo la Corte ricorre in due ipotesi.

a) In primo luogo, vi è una prestazione unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al consumatore, considerato come consumatore medio, sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

b) In secondo luogo, si configura un'operazione unica anche nel caso in cui uno o più elementi devono essere considerati nel senso che costituiscono l'operazione principale, mentre altri elementi devono essere considerati come una o più operazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria dell'operazione principale. Un'operazione deve essere considerata accessoria a quella principale, precisa la Corte, quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore.

Ai fini di questa indagine non è invece determinante che sia stato pattuito e 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 militare a favore dell'unicità dell'operazione. Tuttavia, nonostante il prezzo unico, se dalle altre circostanze emerge che i clienti hanno inteso acquistare prestazioni distinte, occorrere isolare le parti del prezzo unico relative alle singole prestazioni 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, per determinare la portata dell'operazione, la circostanza che il fornitore abbia fatturato un prezzo unico oppure prezzi distinti, la qualificazione dell'operazione non dipenderebbe più da elementi oggettivi, bensì dalla discrezionalità delle parti.

Detto questo, la Corte ha comunque ammesso che non esistono regole assolute quanto alla determinazione dell'estensione di una prestazione dal punto di vista dell'Iva, per cui occorre, a tal fine, prendere in considerazione la totalità delle circostanze in cui essa si svolge.

È da evidenziare che le circostanze da considerare non sono solamente quelle concernenti le modalità dell'operazione e gli obiettivi del "consumatore medio", ma anche il contesto normativo.

Nella sentenza del 6 luglio 2026, causa C-251/05, la Corte si è occupata della questione in relazione al caso di un'impresa con sede nel Regno Unito che commercializzava case mobili attrezzate e arredate, comprensive di sanitari, rivestimenti, tendaggi, armadietti, cucine attrezzate, sedili incassati, tavoli, sedie, armadi, letti, ecc. Il fornitore dell'impresa aveva fatturato le cessioni delle case mobili attrezzate distinguendo il prezzo della casa, per la normativa nazionale soggetto a esenzione con diritto a detrazione (cosiddetta aliquota zero), e quello degli arredi e attrezzature sul quale aveva applicato l'imposta. L'impresa, ritenendo che la vendita della casa e delle attrezzature costituisse una fornitura unica, sosteneva che dovesse invece applicarsi all'intero prezzo della cessione l'aliquota zero prevista per il bene principale, ossia la casa mobile. Donde la decisione dei giudici nazionali di rivolgersi alla Corte Ue per sapere se il fatto che taluni beni costituiscano oggetto di una cessione unica, comprendente, da un lato, un bene principale per il quale la normativa nazionale concede l'aliquota zero e, dall'altro, beni esclusi da tale regime di favore, osti a che lo Stato membro riscuota l'Iva all'aliquota normale sulla cessione di tali beni esclusi.

Al riguardo, la Corte osserva anzitutto che, in base al principio di interpretazione restrittiva delle disposizioni che introducono deroghe alle regole generali dell'imposizione, il regime di aliquota zero non può estendersi a beni che non vi sono ammessi. Il fatto che la cessione della casa mobile e della sua attrezzatura interna possa essere qualificata come cessione unica non muta tale conclusione. La giurisprudenza in merito all'assoggettamento a imposta della cessione complessa, da cui discende che una cessione unica è in via di principio assoggettata a una sola aliquota Iva, non osta infatti alla tassazione separata di talune componenti di tale cessione qualora soltanto una tassazione di questo genere risulti conforme alle condizioni per l'applicazione del regime di favore dell'aliquota zero. Questo perché "non vi è alcuna regola assoluta in merito alla determinazione della portata di una prestazione dal punto di vista dell'Iva e pertanto, nel determinare la portata di una prestazione, occorre prendere in considerazione l'insieme delle circostanze, ivi compreso lo specifico contesto normativo".

Inoltre, aggiunge la Corte, nulla induce a ritenere che la tassazione separata di talune componenti della cessione di case mobili attrezzate determinerebbe difficoltà insormontabili, idonee a pregiudicare il corretto funzionamento del regime dell'Iva. La questione va pertanto risolta nel senso che il fatto che taluni beni costituiscano og-

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1972 - T.1619

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 65000 (DS0006901)

DATA STAMPA
44° Anniversario

DS6901 DS6901

getto di una cessione unica, comprendente un bene principale per il quale è prevista l'aliquota zero e altri beni che non sono ammessi a detto regime, non osta a che lo Stato membro riscuota, su detti altri beni, l'Iva all'aliquota normale.

Vediamo ora più da vicino le due ipotesi in cui l'operazione complessa, come detto, deve in via di principio essere trattata unitariamente.

1.1 Indissociabilità dei vari elementi

Nella prima ipotesi (supra, lett. a), il carattere unitario della prestazione complessa discende della stretta connessione dei vari elementi che la compongono, che nella percezione del "consumatore medio" formano oggettivamente un'unica prestazione economica indissociabile.

In proposito, nella sentenza 4 marzo 2021, causa C-581/19, la Corte ricorda che la serie di indizi suggeriti dalla propria giurisprudenza ai fini di tali indagini comprendono vari elementi di 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.

Riguardo alla prima specie, i singoli elementi si fondono in un quid novi indipendente e formano, secondo la percezione dei consumatori, una prestazione unica.

Un caso del genere, secondo la Corte, è la gestione di un portafoglio individuale di investimenti, nella quale l'unitarietà dello scopo economico dell'operazione perseguito dal consumatore indica l'esistenza di una prestazione unica complessa, i cui vari elementi (compravendita dei titoli e loro gestione) sono indispensabili all'obiettivo del cliente di incrementare il proprio patrimonio affidandosi alla banca (sentenza 19 luglio 2012, C-44/11).

Quanto agli elementi della seconda specie, essi hanno invece valore indiziario: il fatto che i vari elementi della prestazione complessa possano essere fruiti separatamente, come pure la circostanza che sia stato pattuito e fatturato un prezzo unitario, sono indizi che possono essere presi in considerazione, nel quadro di un esame globale delle circostanze di fatto e di diritto, per stabilire se sussista o meno una prestazione unica complessa.

1.2 Rapporto di accessorietà

Nella seconda ipotesi (supra, lett. b), la valutazione unitaria dell'operazione complessa è giustificata dal carattere accessorio di taluni degli elementi che la compongono. Secondo la Corte un'operazione deve essere considerata accessoria all'operazione principale quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore. L'assenza di autonoma rilevanza della prestazione accessoria per il consumatore implica l'estensione alla stessa del trattamento previsto per l'operazione principale, alla cui base imponibile concorrerà (in tal senso, nell'ordinamento interno, il citato art. 12 del dpr 633/1972, il quale, solo in via esemplificativa, indica quali prestazioni accessorie a una cessione di beni il trasporto, la posa in opera, il confezionamento, la fornitura di imballaggi).

Naturalmente, l'applicazione del principio di accessorietà, in questo contesto, richiede che tanto la prestazione principale quanto quella accessoria siano fornite al destinatario dallo stesso fornitore (o comunque, come si legge nel predetto art. 12, per suo conto e a sue spese).

Al riguardo, nelle recenti conclusioni del 22 maggio 2025, causa C-234/24, l'avvocato generale della Corte ha osservato che nel caso in cui due prestazioni siano erogate da due soggetti passivi indipendenti l'uno dall'altro, non è possibile individuare una prestazione principale (nella specie si trattava di due cessioni, poste in essere da soggetti diversi nei confronti dello stesso cessionario, aventi a oggetto l'una le attrezzature per la fabbricazione di beni e l'altra i beni prodotti con dette attrezzature. L'avvocato afferma infatti che le due cessioni hanno carattere distinto e originario e nessuna di esse è subordinata all'altra per quanto riguarda il perseguimento della propria finalità; nessuna delle cessioni è quindi "non indipendente", e pertanto accessoria, all'altra.

Aggiunge l'avvocato che quando due prestazioni presentano una certa contiguità sostanziale, ma sono fornite da due soggetti passivi diversi, solo in via del tutto eccezionale possono essere considerate un insieme costituente un'unica operazione, ossia in presenza di frazionamento artificiale di un'operazione in due elementi distinti, finalizzata per esempio a ridurre la base imponibile dell'imposta scorporando artificiosamente l'operazione che, si per sé, potrebbe fruire dell'esenzione (cfr. la sentenza della Corte del 21 febbraio 2008, C 425/06).

È opportuno precisare che il rapporto di accessorietà rilevante, nei suddetti termini, ai fini della tassazione unitaria dell'operazione complessa, non va confuso con il rapporto di accessorietà menzionato ad altri scopi in alcune disposizioni della direttiva Iva, nelle quali tale rapporto viene considerato sul piano esclusivamente oggettivo. È il caso, per esempio, dell'art. 54 della direttiva Iva, che prevede un criterio speciale per la localizzazione delle prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, ecc., nonché dei "servizi accessori": nella sentenza 26 settembre 1996, causa C-327/94, la Corte ha dichiarato che il particolare criterio di localizzazione si applica alle prestazioni di un imprenditore che effettua la sonorizzazione di manifestazioni artistiche o ricreative, armonizzando la scelta e l'utilizzazione degli apparecchi impiegati in funzione delle condizioni acustiche esistenti e degli effetti sonori desiderati, e fornisce gli indispensabili apparecchi e operatori, in quanto tali prestazioni costituiscono presupposto necessario all'e-

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1972 - T.1619

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 65000 (DS0006901)

DATA STAMPA
44° Anniversario

DS6901 DS6901

secuzione delle manifestazioni, alle quali devono pertanto considerarsi, ai detti fini, accessorie (ancorché rese da un soggetto diverso da quello che presta il servizio artistico).

Un altro caso si rinviene nella disposizione dell'art. 132, par. 1, lett. i) della direttiva Iva, che esenta dall'imposta "l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili". In proposito, nella sentenza 14 giugno 2007, C-434/05, la Corte ha infatti dichiarato che la messa a disposizione di un docente di un istituto di istruzione nei confronti di un altro istituto analogo può costituire un'operazione esente, ai sensi della predetta disposizione, in quanto "strettamente connessa", in termini oggettivi, ai servizi di insegnamento (esenti) resi dall'istituto che utilizza il docente messogli a disposizione.

Giustificazione dell'accessorietà

A proposito delle ragioni che portano a considerare prive di autonoma rilevanza le operazioni accessorie, nelle conclusioni del 22 ottobre 2020, causa C-581/19, l'avvocato generale della Corte osserva che "nel caso di siffatte prestazioni accessorie di modica entità, la rinuncia a una valutazione distinta a fini dell'Iva non può compromettere il sistema differenziato della direttiva Iva. Per motivi di praticità, può quindi ipotizzarsi un'unica operazione. Anche il principio di neutralità fiscale, che osta a che prestazioni di servizi simili, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'Iva, non richiede in tale ipotesi una divisione delle operazioni. Infatti, non si configura una situazione concorrenziale nel caso in cui il prestatore possa fornire la prestazione secondaria accessoria solo in funzione della prestazione principale".

L'avvocato osserva poi che, in merito alla valutazione del carattere accessorio o secondario di una prestazione, dalla giurisprudenza della Corte è possibile desumere (i) il criterio del rapporto di valore tra le singole operazioni (ii) e quello dell'assenza di un interesse economico del destinatario.

In ordine al primo criterio, l'irrilevanza autonoma della prestazione accessoria è indubitabile allorché la sua entità sia trascurabile, nel senso che non incide in maniera apprezzabile sul prezzo unitario, e i relativi costi si limitano a una frazione meramente marginale, come si evince dalla sentenza 13 ottobre 2005, C-200/04. Per esempio, se l'albergatore offre i clienti un servizio di navetta dall'aeroporto all'hotel, il cui costo sia modico rispetto alle spese per l'alloggio, detta prestazione è di regola accessoria, essendo diretta ad assicurare che il servizio principale sia svolto nelle migliori condizioni, come espressamente dichiarato dalla Corte nella sentenza 22 ottobre 1998, C-308/96. La conclusione può però mutare qualora il luogo di raccolta sia molto lontano dalla sede dell'hotel, oppure si tratti di un trasferimento verso una destinazione turistica e il costo del servizio di trasporto incida sensibilmente sul prezzo complessivo.

Quanto al secondo criterio, ossia l'assenza di interesse autonomo del consumatore verso le prestazioni accessorie, lo scopo delle quali si realizza solo in combinazione con la prestazione principale, gli accordi tra le parti, come dichiarato dalla Corte nella sentenza 27 settembre 2012, C-392/11, possono costituire un indizio importante. Per esempio, nel quadro di un contratto avente a oggetto la locazione di un fabbricato, la fornitura di acqua, riscaldamento ed elettricità possono qualificarsi accessorie rispetto alla prestazione principale, essendo il consumatore interessato a dette forniture solo nel contesto della locazione; è quindi irrilevante il fatto che le prestazioni accessorie siano fatturate in ragione dei consumi, come è normale che avvenga, nonché la circostanza che potrebbero essere rese al locatario direttamente da fornitori terzi. Tuttavia, la conclusione non vale per quelle prestazioni che, per la loro natura, sono indipendenti dalla locazione dell'immobile, con il quale non possono essere assimilate per effetto di "un nesso artificioso".

Nella sentenza 19 dicembre 2018, causa C-17/18, la Corte si è occupata della questione se l'art. 135, par. 1, lett. l) della direttiva, che esenta dall'imposta le locazioni di beni immobili, debba interpretarsi nel senso che un contratto di locazione avente a oggetto un immobile che era destinato a un esercizio commerciale nonché tutti i beni strumentali e di inventario necessari per tale esercizio rappresenti una locazione di beni immobili, o se invece tale contratto debba essere considerato come una prestazione di servizi complessa.

Al riguardo, la Corte ha osservato che, secondo quanto risulta dal fascicolo, la locazione dei beni mobili oggetto del contratto di locazione non sembra poter essere dissociata dalla locazione del bene immobile. Taluni dei beni mobili, quali le attrezzature e gli apparecchi da cucina, sono incorporati nell'immobile stesso e devono, in questo contesto, essere considerati come facenti parte integrante dello stesso.

Poiché gli elementi di inventario che sono stati dati in locazione in contemporanea al bene immobile erano anch'essi destinati all'esercizio del ristorante, neppure tale locazione può essere considerata come avente una finalità a sé stante, ma va intesa come un mezzo per avvalersi alle migliori condizioni possibili del servizio principale costituito dalla locazione del bene immobile.

Di conseguenza, ha concluso la Corte, la locazione del bene immobile deve essere considerata come costitutiva della prestazione principale, rispetto alla quale le altre prestazioni, ossia la locazione di beni strumentali e di elementi di inventario, sono meramente accessorie.

In proposito, si rammenta che l'art. 10, n. 8, del dpr 633/1972 esenta dall'imposta "le locazioni e gli affitti…di terreni…, di aree…, e di fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1972 - T.1619

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 65000 (DS0006901)

DATA STAMPA
44° Anniversario

DS6901 DS6901

i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locali e affittati".

Un'interessante fattispecie di servizi complementari alla messa a disposizione di un immobile è stata esaminata dall'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 77/2018, che conclude nel senso della accessorietà di tali servizi (con conseguente localizzazione dell'operazione complessa in base alla natura immobiliare della prestazione principale), sia di quelli obbligatoriamente imposti al cliente, sia di quelli fornitigli invece a richiesta (e previamente acquisiti dal locatore presso altri fornitori).

2. IL TRATTAMENTO DELL'OPERAZIONE COMPLESSA

Allorché l'operazione complessa, in base ai criteri di cui sopra, debba essere considerata unitariamente, sorge l'interrogativo del trattamento applicabile nel caso in cui taluni degli elementi che la compongono siano sottoposti a un regime particolare (es. esenzione, aliquota agevolata, localizzazione).

Alla questione può rispondersi in modo diverso a seconda che il carattere unitario dell'operazione complessa discenda dalla indissociabilità dei vari elementi che la compongono oppure dalla presenza di elementi accessori a quello principale.

Nella già citata sentenza 19 luglio 2012, C-44/11, la Corte se ne è occupata in relazione all'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. In merito alla portata dell'operazione, come già accennato, la Corte ha ritenuto che nell'attività di gestione di portafoglio 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.

Detto ciò, la nozione di "operazioni relative alle azioni e agli altri titoli", impiegata nella norma che esenta dall'Iva tali operazioni, 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.

Nella sentenza 27 settembre 2012, causa C-392/11, la Corte ha dichiarato che un contratto di locazione di immobili che prevede anche la fornitura al locatario di acqua, energia elettrica, copertura assicurativa, servizi condominiali, può configurarsi ai fini Iva come un'unica operazione, avente a oggetto la locazione del bene e seguire, quindi, il regime proprio della prestazione principale, se in tal senso depone l'insieme delle circostanze. Pertanto, se la locazione è esente dall'imposta, lo stesso trattamento si applica ai corrispettivi specificamente addebitati per gli altri servizi forniti.

L'applicazione del trattamento previsto per la prestazione principale all'operazione complessa, quindi, postula che la qualificazione unitaria discenda dal carattere accessorio di taluni elementi. Nella fattispecie, la Corte sembrerebbe però evocare anche la differente ipotesi della indissociabilità dei vari elementi, circostanza che tuttavia, implicando la qualificazione della prestazione complessa come un quid novi, precluderebbe l'applicazione del trattamento di esenzione (come dichiarato dalla Corte in relazione alla gestione del portafoglio individuale).

Nelle già citate conclusioni del 22 ottobre 2020, comunque, l'avvocato generale riconduce il portato della suddetta sentenza all'ipotesi in cui l'unitarietà dell'operazione complessa scaturisce dal carattere accessorio delle prestazioni secondarie rispetto alla locazione dell'immobile, nel qual caso è legittima l'estensione alle prime del trattamento proprio applicabile alla prestazione principale. Anche questa soluzione, tuttavia, non può ritenersi valida in tutti casi di operazioni accessorie a quella principale. Come si è visto nella sentenza del 2006 sulla cessione di case mobili attrezzate, infatti, laddove circostanze specifiche lo esigano, l'operazione complessa può essere frazionata in modo da tassare distintamente i vari elementi che la compongono, al fine di evitare che, allorché per la sola operazione principale sia previso un regime di favore, questo si estenda alle operazioni accessorie.

Altro esempio di tassazione unitaria del quid novi rappresentato dall'operazione complessa è offerto dalla sentenza 25 gennaio 2001, C-429/97, nella quale la Corte ha dichiarato che la prestazione avente a oggetto, unitariamente e indistintamente, i servizi di raccolta, trasporto e smaltimento di rifiuti, costituisce una prestazione complessa per la cui localizzazione occorre basarsi sul criterio previsto per le prestazioni in genere (all'epoca il luogo di residenza del prestatore), senza tenere conto, quindi, dei singoli elementi che, isolatamente considerati, ricadrebbero sotto criteri diversi.

Anche questa pronuncia consente di evidenziare la differenza di trattamento dell'operazione complessa costituita da elementi indissociabili, che costituisce, appunto, un quid novi (pur restando necessario, come dice la Corte, stabilire se si tratti di una cessione di beni oppure di una prestazione di servizi prendendo in considerazione l'oggetto principale o, come precisato dall'av-

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1972 - T.1619

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 65000 (DS0006901)

DATA STAMPA
44° Anniversario

DS6901 DS6901

vocato generale, la percezione del consumatore medio), rispetto all'operazione complessa in ragione del carattere accessorio di taluni degli elementi che la compongono.

Nel primo caso, infatti, come emerge dalla suddetta sentenza, viene a concretizzarsi una prestazione nuova rispetto alle singole prestazioni che la costituiscono, che perdono quindi la loro identità per confondersi, appunto, in una nuova prestazione sui generis, ragion per cui il luogo dell'operazione, per esempio, dovrà stabilirsi secondo il criterio delle prestazioni cosiddette "generiche" (salvo che, sembra logico ritenere, tutte le prestazioni che la costituiscono ricadano nello stesso criterio speciale di localizzazione, ad esempio perché tutte relative a beni immobili).

Nel secondo caso, invece, l'operazione complessa assumerà la natura dell'operazione principale, nella quale rimangono assorbiti gli elementi accessori, sicché sarà sottoposta al regime proprio a essa applicabile (ai fini della qualificazione, del luogo dell'imposizione, delle aliquote, del momento di effettuazione, ecc.).

Nella sentenza 10 novembre 2016, causa C-432/15, la Corte si è occupata della questione dell'aliquota applicabile ai servizi resi da un'impresa che allena cavalli da corsa per conto dei proprietari. In particolare, le prestazioni fornite dall'impresa si componevano di tre elementi: l'allenamento dei cavalli, l'uso di impianti sportivi e la scuderizzazione degli animali (nutrimento e cure).

La Corte ha ravvisato, nella fattispecie, una prestazione complessa unica, poiché i proprietari dei cavalli intendono ottenere la combinazione di tali elementi: l'utilizzo degli impianti sportivi è oggettivamente necessario per l'allenamento dei cavalli da corsa e le prestazioni connesse alla scuderizzazione, al nutrimento e alle cure sono principalmente destinate ad accompagnare e a facilitare l'allenamento dei cavalli e l'uso degli impianti sportivi.

Più precisamente, ad avviso della Corte, i servizi di allenamento e di uso degli impianti sportivi costituiscono due elementi di questa prestazione complessa che rivestono, alla luce del suo obiettivo, un'importanza equivalente, mentre le prestazioni connesse alla scuderizzazione, al nutrimento e alle cure dei cavalli presentano un carattere accessorio rispetto a questi due elementi.

Ciò posto, considerato che l'aliquota ridotta prevista dalla direttiva è applicabile soltanto all'uso degli impianti sportivi, tale agevolazione non può essere applicata alla prestazione complessa oggetto del procedimento principale. La stessa conclusione si imporrebbe, aggiunge la Corte, nel caso in cui il giudice nazionale dovesse invece pervenire alla conclusione che l'allenamento dei cavalli costituisce l'elemento principale della prestazione unica.

Concessione di prestiti in relazione a cessioni di beni

Sulla base del principio secondo cui all'operazione complessa unitaria si applica il trattamento della cessione o prestazione principale, la Corte di giustizia, nella sentenza 8 dicembre 2016, C-208/15, ha dichiarato che anche la concessione di prestiti, di norma esente dall'Iva, può essere gravata dell'imposta se si accompagna, con carattere di accessorietà, a un'operazione imponibile, come nel caso in cui il prestito sia erogato da un'impresa commerciale esclusivamente per finanziarie l'acquisto dei propri prodotti.

Il procedimento era stato promosso dai giudici ungheresi nell'ambito di una controversia su un accertamento fiscale notificato a una società commerciale che, nel quadro della "cooperazione integrata" del sistema agricolo, concludeva con gli agricoltori contratti con i quali concedeva loro dei prestiti utilizzabili soltanto per acquistare dalla società stessa alcuni mezzi necessari per l'attività agricola, quali le sementi.

La società aveva assoggettato all'Iva le cessioni di beni e fatturato in regime di esenzione gli interessi sui prestiti, ma l'autorità fiscale aveva preteso l'imposta anche su questi ultimi ricavi, ritenendo dovessero qualificarsi accessori alle operazioni principali di vendita. La questione sollevata davanti alla Corte mirava quindi a chiarire se la concessione di un prestito destinato all'acquisto di beni agricoli e la cessione di tali beni, nel contesto di un'operazione di cooperazione agricola integrata, debbano essere considerati come operazioni distinte e indipendenti oppure come un'unica operazione complessa e, in tale seconda ipotesi, se si debba applicare all'operazione unitariamente considerata il regime proprio della prestazione consistente nell'erogazione del prestito o quello della cessione di beni.

Nella sentenza, dopo avere richiamato la propria giurisprudenza in merito alla determinazione della portata delle operazioni complesse, la Corte ha osservato che nella fattispecie la concessione dei prestiti non è un'operazione che abbia un interesse autonomo dal punto di vista dei destinatari, i quali non possono utilizzare le somme liberamente. Inoltre, la società, non essendo autorizzata a operare come ente creditizio, non poteva concedere prestiti che non fossero destinati all'acquisto delle sue merci. Ancora, risulta che la cessione delle merci e la concessione del prestito perseguono lo stesso obiettivo, ossia la realizzazione di un sostegno finanziario e logistico agli agricoltori.

La Corte ha quindi concluso che un'operazione quale quella descritta costituisce, ai fini della direttiva, un'unica operazione, nella quale la cessione di beni rappresenta la componente principale; la base imponibile di tale operazione unica, pertanto, comprende sia il prezzo dei beni che gli interessi sui prestiti.

Cessione all'esportazione e addebito per restituzione dell'Iva

Attualmente pende davanti alla Corte di giustizia la questione del trattamento applicabile alla commissione che una società addebita ai propri acquirenti, in una fase successiva alla vendita, allorché questi si ripresentano presso la sede della società per dimostrare l'avvenuta esportazione dei beni acquistati e ottenere, pertanto, la

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1972 - T.1619

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 65000 (DS0006901)

DATA STAMPA
44° Anniversario

DS6901 DS6901

restituzione dell'importo che essa aveva riscosso nei loro confronti, a titolo di anticipazione dell'Iva, sul prezzo dei beni venduti; ciò al fine di cautelarsi nell'eventualità in cui gli acquirenti non provvedano all'esportazione e non sia quindi comprovato il diritto all'esenzione delle cessioni ai sensi dell'art. 146, lett. b), direttiva Iva (cfr. art. 8, primo comma, lett. b, dpr n. 633/1972).

Al riguardo, nelle conclusioni depositate il 19 dicembre 2024, l'avvocato generale della Corte ha osservato che gli acquirenti non residenti nell'Ue effettuano dalla società acquisti di beni che beneficiano dell'esenzione in quanto destinati all'esportazione. Tuttavia, affinché l'esenzione possa applicarsi, la società venditrice deve fornire all'amministrazione tributaria la prova che i requisiti sostanziali di tale esenzione siano soddisfatti. A tal fine, essa deve disporre di tutta la documentazione necessaria per poter dimostrare che si tratta effettivamente di operazioni esenti. Tale documentazione deve essere fornita alla società venditrice dall'acquirente, necessariamente non al momento dell'acquisto, ma solo dopo che l'esportazione del bene abbia effettivamente avuto luogo.

La società deve quindi acquisire, gestire e controllare tutta la documentazione pertinente ai fini dell'applicazione dell'esenzione, fornitale dagli acquirenti. In tale contesto, deve assolvere una serie di compiti di natura amministrativa, che generano indubbiamente dei costi, che sono finalizzati a garantire l'applicazione dell'esenzione relativa alle cessioni di beni esportati e non concretizzano una prestazione di servizi specifica e autonoma.

Senza il compimento delle succitate attività di gestione delle pratiche, tali operazioni non potrebbero infatti essere esentate dall'Iva. Dette attività, secondo l'avvocato, sono indissociabili dalle cessioni di beni, sicché si concretizza, nel caso di specie, un'unica operazione costituita da una prestazione unica sul piano economico, che non deve essere artificialmente scomposta per non alterare la funzionalità del sistema dell'Iva. Questa considerazione non deve indurre a ritenere che si sia in presenza di un quid novi, da trattare come un'operazione sui generis, alla quale non potrebbe quindi applicarsi l'esenzione, prevista solo per la cessione dei beni all'esportazione. Tuttavia, l'avvocato precisa che, a suo avviso, le attività di gestione delle pratiche per la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'Iva ai fini dell'esenzione delle cessioni dei beni in esame non danno luogo, rispetto a tali cessioni, a una prestazione di servizi specifica e autonoma che risulti imponibile ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva Iva.

In via subordinata, nell'eventualità in cui la Corte non dovesse condividere questa prospettazione, l'avvocato ritiene che l'attività di gestione della pratica finalizzata alla restituzione dell'anticipazione dell'Iva configuri comunque un'attività accessoria, non indipendente dall'operazione principale di cessione di beni esente, della quale condividerebbe quindi il medesimo trattamento di esenzione. Nella fattispecie, infatti, risultano sussistenti i criteri indicati dalla Corte per determinare l'accessorietà di una operazione. In primo luogo, le prestazioni accessorie non hanno un interesse autonomo per il destinatario dell'operazione principale. Gli acquirenti non residenti nell'Ue hanno un interesse economico alle attività di gestione delle pratiche per la restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'Iva che non è autonomo rispetto alla prestazione principale, consistente nella cessione esente di beni destinati all'esportazione. L'esenzione, e di conseguenza il compimento delle attività necessarie per la sua applicazione, dipendono in modo diretto da tali cessioni. Senza la cessione, e quindi senza l'esenzione, non vi sarebbe la gestione delle pratiche in esame e viceversa. Gli interessi economici alle cessioni e alle attività di gestione delle pratiche sono quindi interdipendenti.

In secondo luogo, il rapporto di valore tra la prestazione principale e quella accessoria è trascurabile. L'importo addebitato dalla società per la commissione di gestione è pari al 15% degli importi versati a titolo di anticipo dell'Iva, la cui aliquota è fissata al 27%. Il valore della prestazione secondaria sarebbe pari al 4,05 % del prezzo delle cessioni, e quindi marginale rispetto al valore della prestazione principale.

L'avvocato giudica infine non pertinente la circostanza, evidenziata dalla Commissione, per cui la domanda di restituzione degli importi versati a titolo di anticipo dell'Iva potrebbe eventualmente essere presentata a un agente, che sarebbe quindi un prestatore terzo rispetto alla cessione dei beni. Infatti, emerge dalla giurisprudenza che il fatto che la prestazione accessoria non indipendente possa essere teoricamente fornita anche da terzi non osta al riconoscimento della sua esistenza. Inoltre, la prestazione accessoria non indipendente viene sempre fornita dallo stesso operatore economico che fornisce la prestazione principale. Ciò è inerente al carattere accessorio della prestazione in esame. Se tale prestazione venisse fornita da un terzo quale prestazione indipendente e quindi non accessoria, risulterebbe imponibile. A titolo di esempio si possono citare le spese di trasporto: se il venditore effettua esso stesso il trasporto del bene (per esempio un libro), si tratta di una prestazione accessoria (imponibile all'aliquota ridotta); per contro, se l'acquirente chiede a un terzo di trasportare il bene (il libro), si tratterà allora di un servizio indipendente (imponibile all'aliquota normale).

Possibile eccezione alla tassazione unitaria

La regola del trattamento unitario dell'operazione complessa unica non è tuttavia assoluta. La Corte ha infatti precisato che tale regola incontra una eccezione nella possibilità, riconosciuta agli stati membri, di applicare in modo selettivo le aliquote ridotte, in coerenza con il principio di interpretazione restrittiva delle deroghe e delle esenzioni. Per garantire che gli stati membri non eccedano rispetto agli obiettivi di assicurare l'applicazione semplice e corretta dell'aliquota ridotta, nonché la prevenzione di frodi, elusioni e

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1972 - T.1619

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 65000 (DS0006901)

DATA STAMPA
44° Anniversario

DS6901 DS6901

abusi eventuali, l'esercizio di tale possibilità è soggetto alla duplice condizione, da un lato, di isolare dalla categoria di prestazioni interessata, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, soltanto "elementi concreti e specifici" e, dall'altro, di rispettare il principio della neutralità fiscale.

La Commissione europea aveva sostenuto che gli Stati membri dovessero rispettare i criteri elaborati dalla giurisprudenza per determinare se un'operazione costituita da diversi elementi debba essere considerata quale prestazione unica, assoggettata a un unico trattamento fiscale, o come due o più prestazioni distinte, che possono essere trattate in maniera diversa.

La Corte, premesso che tali criteri mirano a salvaguardare la funzionalità del sistema dell'Iva rispetto alla diversità delle transazioni commerciali, ha tuttavia ricordato di avere dichiarato che non è possibile dare una risposta esaustiva a tale questione e di avere sottolineato la necessità di prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata.

Pertanto, poiché tali criteri si prestano a un'applicazione caso per caso, essi non possono essere presi in considerazione per l'esercizio, da parte degli stati membri, del potere discrezionale in merito all'applicazione dell'aliquota ridotta. L'esercizio di un tale potere discrezionale richiede, infatti, criteri generali e oggettivi (sentenze 6 maggio 2010, C-94/09, 8 maggio 2003, C384/01 e 3 aprile 2008, C-442/05).

3. CASI RISOLTI

Riportiamo di seguito una sintesi di altre sentenze pronunciate dalla Corte di giustizia sull'argomento, oltre a quelle già richiamate sopra.

Cessione di software adattato

Nella sentenza 27 ottobre 2005, C-41/04, la Corte ha affrontato la questione se la fornitura di un software standard elaborato e commercializzato da un fornitore e registrato su un supporto, e il successivo adattamento, a opera dello stesso fornitore, di tale programma alle esigenze specifiche dell'acquirente, dietro pagamento di prezzi separati, debbano essere considerate due operazioni distinte o un'unica operazione e se, in quest'ultimo caso, l'operazione debba essere qualificata come cessione di beni o come prestazione di servizi.

Dopo avere richiamato i criteri già illustrati nei paragrafi precedenti, la Corte ha osservato che, nel caso in esame, la finalità dell'operazione era di fornire al cliente un programma informatico funzionale specificamente adattato alle sue esigenze, sicché non si può ritenere, senza scadere nell'artificio, che il cliente avesse acquistato presso lo stesso fornitore, dapprima, un programma preesistente che, allo stato di fatto, non presentava tuttavia alcuna utilità per la sua attività economica, e solo in un secondo tempo gli adattamenti occorrenti a conferire siffatta utilità al detto programma.

La circostanza che fossero stati previsti contrattualmente prezzi distinti per la fornitura del programma standard, da un lato, e per l'adeguamento, dall'altro, non è in sé determinante, non essendo idonea a incidere sullo stretto nesso oggettivo riguardo a tale cessione e tale adattamento, né sulla loro appartenenza a un'unica operazione economica. Ne consegue che la fornitura del programma e il suo adattamento costituiscono, in linea di principio, un'unica operazione ai fini dell'Iva.

Quanto alla qualificazione di tale operazione complessa, occorre individuarne gli elementi predominanti. Oltre all'importanza degli adattamenti del programma standard al fine di renderlo utile per le attività professionali esercitate dall'acquirente, anche la portata, la durata e il costo dei detti adattamenti costituiscono elementi pertinenti in proposito.

In base a tali criteri, la Corte ha concluso che nella fattispecie sussiste un'unica prestazione di servizi, in quanto, lungi dal presentare un carattere minore o accessorio, gli adattamenti, alla luce di elementi quali l'ampiezza, il costo e la durata, rivestono carattere predominante in ragione della loro importanza decisiva ai fini di consentire all'acquirente di utilizzare il programma adeguato alle sue esigenze specifiche.

Fornitura e posa in opera di un cavo per telecomunicazioni

Particolarmente significativa è la sentenza 29 marzo 2007, C-111/05. La questione mirava a chiarire come dovesse essere considerata un'operazione di fornitura e di posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri e che è collocato in parte al di fuori del territorio dell'Ue, nella quale il prezzo del cavo vero e proprio rappresenta una parte chiaramente preponderante dei costi totali.

Preliminarmente, osserva la Corte, occorre stabilire se, dal punto di vista dell'Iva, la fornitura e la posa in opera di un cavo, nelle circostanze date, debbano essere trattate come due operazioni distinte o come un'unica operazione composita.

Il contratto riguarda la cessione, dopo il completamento dell'installazione e la realizzazione di collaudi, di un cavo posto in opera e in grado di funzionare. Ne deriva che, da un lato, tutti gli elementi che compongono l'operazione di cui trattasi nella causa principale appaiono necessari alla sua realizzazione e che, dall'altro, essi sono strettamente connessi.

Poiché non si può ritenere che il cliente acquisti inizialmente il cavo a fibre ottiche e, in seguito, dallo stesso fornitore, le prestazioni di servizi riguardanti la posa in opera dello stesso la fornitura e la posa in opera di un cavo, nelle circostanze date, devono essere considerate un'unica operazione ai fini dell'Iva.

Per stabilire se tale unica operazione debba essere qualificata come cessione di beni o di prestazioni di servizi, occorre individuarne gli elementi predominanti

Risulta che la posa in opera del cavo richiede la realizzazione di procedimenti tecnicamente complessi, esige l'impiego di apparecchiature specializzate, necessita di conoscenze specifiche e, in

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1972 - T.1619

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 65000 (DS0006901)

DATA STAMPA
44° Anniversario

L'IVA SULLE OPERAZIONI COMPLESSE

DS6901 DS6901

un'operazione di tale portata, appare non solo indissociabile dalla fornitura del bene ma anche indispensabile al successivo impiego e sfruttamento. Ne consegue che la posa in opera di tale cavo non costituisce un mero elemento accessorio della fornitura.

Tuttavia, si deve ancora stabilire, alla luce degli elementi caratterizzanti, se per qualificare l'operazione come cessione di beni oppure come prestazione di servizi debba prevalere la fornitura del cavo o la posa in opera.

A tale riguardo, occorre ricordare che si considera "cessione di bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. La nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale, ma comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario.

Dagli elementi della causa risulta che il contratto riguarda un bene materiale, e cioè un cavo a fibre ottiche, acquistato e installato dal fornitore, e che, in seguito ai collaudi effettuati da quest'ultimo, è destinato a essere trasferito al cliente, che potrà disporre di tale cavo come proprietario.

La circostanza che la fornitura di tale cavo sia accompagnata dall'istallazione non osta, in linea di principio, a che l'operazione rientri tra le cessioni di beni. Infatti, in primo luogo, risulta dagli artt. 31 e 32 della direttiva che un bene materiale può essere istallato o montato, con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto, senza che l'operazione perda necessariamente la sua qualifica di cessione di un bene. In secondo luogo, tale disposizione non distingue tra le modalità di istallazione, per cui l'incorporazione al suolo di un bene mobile non deve necessariamente rientrare nella nozione di "lavori immobiliari".

Dalla decisione di rinvio risulta altresì che se la posa in opera del cavo avviene in circostanze normali, il fatturato che il fornitore ricava dall'operazione è costituito, per la maggior parte, dal costo del cavo vero e proprio e del materiale residuo, che oscilla tra l'80% e l'85% dell'importo totale di tale operazione, mentre se le condizioni sono sfavorevoli, per esempio a causa delle asperità del terreno, dello stato dei fondali marini, della necessità di allungare il cavo o dello scatenarsi di tempeste, la percentuale del costo del materiale rispetto al totale diminuisce.

Ad avviso della Corte, tuttavia, il criterio del prezzo non deve avere un peso determinante. Se è vero che il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato obiettivo che rappresenta un indice di cui si può tener conto nel qualificare l'operazione, è altrettanto vero che il costo del materiale e dei lavori non deve, da solo, assumere un'importanza decisiva. Per qualificare l'operazione prevista, occorre invece esaminare anche l'importanza della prestazione di servizi rispetto alla fornitura del cavo.

A tale riguardo, anche se è indispensabile che il cavo sia istallato per poter essere utilizzato e anche se, a causa della distanza e dell'asperità del terreno, l'incorporazione del cavo al suolo presenta una notevole complessità e richiede mezzi rilevanti, non ne consegue tuttavia che la prestazione di servizi abbia un carattere prevalente sulla cessione del bene. Infatti, dalla descrizione delle clausole del contratto risulta che i lavori che dovevano essere compiuti dal fornitore si limitavano alla posa in opera del cavo e non avevano lo scopo o il risultato di alterarne la natura e neppure quello di adattarlo ai bisogni specifici del cliente.

In considerazione di tutti questi elementi, la Corte ha concluso che un'operazione che riguarda la fornitura e la posa in opera di un cavo a fibre ottiche che collega due Stati membri ed è collocato in parte fuori dal territorio dell'Ue deve essere considerata come una cessione di beni quando risulta che, in seguito ai collaudi eseguiti dal fornitore, il cavo sarà trasferito al cliente, che potrà disporne come proprietario, che il prezzo del cavo vero e proprio rappresenta una parte chiaramente preponderante del costo totale della detta operazione, e che i servizi del fornitore si limitano alla posa in opera del cavo, senza alterarne la natura e senza adattarlo alle esigenze specifiche del cliente.

Fornitura e installazione di pannelli fotovoltaici

Nel procedimento pregiudiziale C-303/16 era stata sollevata la questione della qualificazione di un'operazione consistente nella fornitura e posa in opera di pannelli fotovoltaici, sulla quale, con sentenza del 19 ottobre 2017, la Corte si è dichiarata incompetente per ragioni di extra-territorialità.

La questione era stata però analizzata dall'avvocato generale nelle conclusioni depositate il 29 giugno 2017. L'avvocato osservava che la Corte, nella sentenza del 29 marzo 2007, aveva accolto la tesi della cessione di beni, specificando che il contratto riguardava la cessione, successivamente al completamento dell'installazione e alla realizzazione di collaudi, di un cavo posto in opera e in grado di funzionare, circostanza che consentiva di affermare che tutti gli elementi che componevano l'operazione in questione apparivano necessari alla sua realizzazione e strettamente connessi.

Tale precisazione, relativa al momento in cui ha luogo il trasferimento della proprietà del cavo, vale a dire a seconda che il trasferimento abbia luogo anteriormente o successivamente alla posa in opera del cavo e dei collaudi, ad avviso dell'avvocato è decisiva, poiché, come osservato nelle conclusioni del 14 settembre 2006 nel procedimento C-111/05, data la circostanza per cui il trasferimento del potere di disporre del cavo deve avvenire solo al termine dell'installazione e del collaudo, non risulterebbe conforme alla realtà economica dell'operazione considerare che il committente abbia acquistato, da un lato, il cavo sottomarino a fibre ottiche, e, dall'altro, successivamente le prestazioni di servizi relativi alla sua

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1972 - T.1619

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 65000 (DS0006901)

DATA STAMPA
44° Anniversario

L'IVA SULLE OPERAZIONI COMPLESSE

DS6901 DS6901

posa in opera.

L'avvocato riteneva quindi che la stessa conclusione dovesse valere per le operazioni di cui al procedimento C-303/16, in quanto "l'installazione mediante sovrapposizione dei pannelli fotovoltaici non pare in alcun modo costituire una parte chiaramente preponderante del costo totale dell'unica operazione complessa", nel cui ambito "i servizi del fornitore sembrano limitarsi alla posa in opera di detti pannelli, senza alterarne la natura e senza adattarli alle esigenze specifiche dei clienti". Inoltre, "l'installazione dei pannelli fotovoltaici si rivela relativamente rapida e tecnicamente agevole, a differenza della posa in opera del cavo in fibra ottica oggetto della causa sfociata nella sentenza del 29 marzo 2007", circostanza che giustifica, a maggior ragione, il riconoscimento che la cessione di tali beni rappresenta l'elemento preponderante dell'unica operazione complessa.

Attività di reprografia

La questione sollevata nel procedimento C-88/09 mirava a chiarire se, ai fini dell'Iva, un'attività di reprografia dovesse essere considerata cessione di beni o prestazione di servizi. Nella sentenza, pronunciata l'11 febbraio 2010, la Corte ha osservato che occorre accertare se, alla luce degli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi, chi svolge la suddetta attività fornisca al cliente, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione.

L'oggetto economico dell'attività di cui trattasi nella causa principale consiste nella riproduzione di un documento originale fornito dal cliente in un numero di esemplari più o meno elevato.

In particolare, come risulta dagli atti, tale attività di reprografia non si limita alla riproduzione pura e semplice dei documenti originali, ma è accompagnata anche dalla scelta e dalla programmazione delle fotocopiatrici, nonché da lavori di assemblaggio, di rilegatura dei documenti e di riordino delle copie.

Tutti gli elementi che compongono l'operazione risultano pertanto necessari ai fini dell'attività e strettamente collegati tra loro.

Per stabilire se un'unica operazione composita, come quella oggetto della causa principale, debba essere qualificata come cessione di beni o prestazione di servizi, occorre individuarne gli elementi predominanti.

Nelle circostanze di cui alla causa principale non si può contestare che il fine a sé stante dell'attività del reprografo risieda nella messa a disposizione della sua clientela delle copie dell'originale da essa fornite, mentre le operazioni di assemblaggio e di riordino preventivo rispetto alla consegna delle copie costituiscono soltanto un mezzo di cui il reprografo può avvalersi affinché la clientela possa fruire della sua prestazione nelle migliori condizioni. Detta attività dà luogo, dunque, a un'unica operazione economica indissociabile, la cui suddivisione risulterebbe artificiosa.

Ciò considerato, occorre ricordare che un'attività, per essere qualificata come cessione di beni, deve rispondere ai criteri fissati all'art. 14 della direttiva Iva. Da una parte, quindi, tale attività deve avere a oggetto un bene materiale. Nella causa principale, l'attività di reprografia sembra avere esattamente per oggetto la produzione di copie su un supporto come la carta. Dall'altra, secondo la medesima disposizione, il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario deve essere la conseguenza della sua cessione.

Nella fattispecie, la consegna delle copie da parte del reprografo al cliente che le ha ordinate corrisponde al trasferimento del potere di disporne come proprietario. Detto trasferimento riguarda, per l'esattezza, i supporti, ossia i fogli di carta su cui la riproduzione è stata effettuata, supporti di cui dispone il reprografo prima che la consegna al cliente venga effettuata. Infatti, dato che il cliente non è stato mai privo del potere di disporre del contenuto immateriale delle copie che risulta dall'originale che egli stesso fornisce, l'operazione conclusa con il reprografo riguarda esclusivamente i supporti che consentono la consegna delle copie.

Di fatto, il prezzo fatturato dal reprografo per le copie realizzate è determinato tenendo conto non del valore intellettuale connesso all'originale, bensì delle caratteristiche tecniche delle copie da realizzare nonché del numero di esemplari ordinati.

Pertanto, nelle circostanze date, l'attività di reprografia, come descritta nell'ordinanza di rinvio, presenta le caratteristiche di una cessione di beni.

La qualificazione quale cessione di beni o prestazione di servizi di un'attività di reprografia come quella in esame, tuttavia, deve tenere conto di tutte le circostanze in cui viene esercitata. In particolare, l'attività del reprografo potrebbe non limitarsi alla semplice riproduzione di un originale, ma accompagnarsi a diverse prestazioni di servizi complementari come la consulenza e l'adattamento, la modifica e l'alterazione dell'originale in funzione dei desideri del cliente, ai fini della produzione di copie che differiscono più o meno sensibilmente dal documento originale da esso inizialmente fornito.

Spetta quindi al giudice del rinvio verificare se tali prestazioni, in funzione dell'importanza che rivestono per il cliente, dell'ampiezza del trattamento del documento originale fornito dal cliente, del tempo che l'esecuzione delle prestazioni richiede e della parte del costo totale che esse rappresentano, siano idonee a essere considerate operazioni che, lungi dall'essere minori o accessorie, rivestono un carattere predominante rispetto alla cessione dei documenti riprodotti, in modo da costituire, al di là di tale semplice riproduzione, un fine a sé stante per il destinatario delle prestazioni.

Conclusivamente, l'attività di reprografia risponde alle caratteristiche di una cessione di beni laddove si limiti a una semplice operazione di riproduzione di documenti su supporti, mentre il potere di disporre di questi ultimi viene trasferi-

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1972 - T.1619

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 65000 (DS0006901)

DATA STAMPA
44° Anniversario

DS6901 DS6901

to dal reprografo al cliente che ha ordinato le copie dell'originale. Tale attività deve invece essere qualificata come prestazione di servizi quando risulta che essa si accompagna a prestazioni di servizi complementari idonee, alla luce dell'importanza che rivestono per il destinatario, del tempo che la loro esecuzione richiede, del trattamento di cui i documenti originali necessitano e della parte del costo totale che tali prestazioni di servizi rappresentano, a rivestire carattere predominante rispetto all'operazione di cessione dei beni, in modo tale da costituire un fine a sé stante per il loro destinatario.

Locazione di immobile attrezzato

L'esenzione dall'Iva prevista per la locazione del fabbricato si estende alle attrezzature accessorie affittate con l'unico contratto; se l'operazione è unitaria, infatti, sconta il trattamento proprio del bene principale, ossia il fabbricato. Non si rende quindi operante, in questo caso, l'esclusione dall'esenzione prevista per la locazione di utensili e macchine fissate stabilmente all'immobile. In questi termini si è pronunciata la Corte nella sentenza 4 maggio 2023, C-516/21, sulla questione, sollevata dai giudici tedeschi, riguardante l'interpretazione dell'art. 135 della direttiva, secondo cui gli stati membri esentano dall'imposta, tra l'altro, l'affitto e la locazione di beni immobili, ma non le locazioni di utensili e macchine a essi fissati stabilmente.

In forza di tale esclusione, l'amministrazione finanziaria aveva notificato a un imprenditore che aveva concesso in locazione per un corrispettivo unico, in regime di esenzione, un fabbricato per l'allevamento di tacchini insieme agli utensili, agli impianti e ai macchinari specifici per l'esercizio di tale attività, un accertamento con la pretesa dell'Iva calcolata sul 20% del complessivo canone locativo, ritenendo imputabile tale quota all'affitto, a proprio avviso imponibile, delle macchine e degli utensili. In questo contesto, i giudici nazionali avevano sollevato la questione se l'obbligo d'imposta sulle locazioni di utensili e macchine fissati stabilmente, ai sensi del predetto articolo, dovesse applicarsi all'affitto di utensili e macchine fissati stabilmente nel caso in cui tale affitto costituisca una prestazione accessoria rispetto alla prestazione principale di affitto di un fabbricato, realizzata nell'ambito di un contratto esente, e tali prestazioni formino una prestazione economica unica.

Al riguardo, la Corte ricorda di avere dichiarato che una locazione di beni immobili esente e le prestazioni di servizi connesse a tale locazione possono costituire una prestazione unica di locazione immobiliare, e che un contratto di locazione relativo a un bene immobile a uso ristorante e alle attrezzature e ai beni consumabili necessari per tale attività costituisce una prestazione unica nella quale la locazione del bene immobile è la prestazione principale. Nello stesso senso, la Corte ha inoltre precisato, in passato, che poiché la nozione di locazione di beni immobili comprende necessariamente il bene principale e tutti i beni accessori, anche la locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli, in via di principio esclusa dall'esenzione, viene a beneficiarne invece quando è strettamente connessa alla locazione di un immobile esente, con la quale forma un'operazione unica.

Si deve quindi escludere, spiega la Corte, che dall'art. 135 della direttiva discenda l'obbligo di frazionare un'operazione unica per separare e assoggettare all'imposta le locazioni di attrezzature. In definitiva, pur nel rispetto del principio di stretta interpretazione delle esenzioni, qualora la locazione dell'immobile e quella delle attrezzature costituisca, come sembra nel caso di specie, una operazione economica unica, a tale operazione può applicarsi il regime di esenzione previsto per la locazione del bene principale, ossia l'immobile.

Ricarica veicoli elettrici

Nell'ambito dell'operazione complessa consistente nell'accesso alle colonnine di ricarica dell'auto elettrica, con facoltà di scegliere tra una modalità normale e una rapida, nonché nell'assistenza tecnica necessaria e nella possibilità di utilizzare applicazioni informatiche che consentano di prenotare il servizio, consultare lo storico delle transazioni e acquistare crediti per il pagamento, la componente principale è costituita dalla fornitura dell'energia. Di conseguenza, l'operazione si qualifica, agli effetti dell'Iva, come cessione di beni e non come prestazione di servizi. È irrilevante la circostanza che il prezzo pagato dall'utente sia commisurato non solo alla quantità di energia, ma anche al tempo impiegato in ragione della modalità di ricarica prescelta. Lo ha dichiarato la Corte di giustizia Ue nella sentenza del 20 aprile 2023, causa C-282/22, a seguito del rinvio dei giudici polacchi nell'ambito di una controversia avente a oggetto, per l'appunto, la definizione della portata dell'operazione descritta. La Corte, dopo avere richiamato le nozioni di cessione di beni e di prestazione di servizi e i principi sulla base dei quali si deve stabilire se un'operazione complessa debba essere considerata e tassata unitariamente, oppure se debba essere scissa nelle sue diverse componenti da assoggettare distintamente al tributo, osserva anzitutto che la fornitura di elettricità alla batteria di un veicolo costituisce una cessione di beni, nella misura in cui tale operazione autorizza l'utente della stazione di ricarica a consumare l'energia trasferita, che, ai sensi dell'art. 15 della direttiva Iva, è assimilata a un bene materiale.

In secondo luogo, tale fornitura presuppone l'utilizzo di adeguati dispositivi di ricarica, per cui la concessione dell'accesso a tali dispositivi costituisce un servizio minimo che necessariamente accompagna la fornitura e non può, pertanto, essere presa in considerazione per valutare l'entità delle prestazioni rese nell'ambito dell'operazione complessa.

Inoltre, l'assistenza tecnica eventualmente necessaria agli utenti non costituisce, per costoro, un fine a sé stante, ma il mezzo per beneficiare nelle migliori condizioni della fornitura dell'energia elettrica, sicché ha carattere accessorio a tale

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1972 - T.1619

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 65000 (DS0006901)

DATA STAMPA
44° Anniversario

L'IVA SULLE OPERAZIONI COMPLESSE

DS6901 DS6901

fornitura. Lo stesso vale per la messa a disposizione di applicazioni informatiche che consentono all'utente l'accesso agli altri servizi prima menzionati. In linea di principio, quindi, l'elemento caratteristico dell'operazione in esame è costituito dalla cessione di energia elettrica.

Tale conclusione non è inficiata dal fatto che il corrispettivo dovuto per la ricarica tenga conto anche del tempo impiegato, trattandosi di un elemento che concorre alla determinazione del prezzo della cessione; idem nel caso in cui il corrispettivo sia determinato solo in funzione del fattore tempo, poiché la quantità di energia trasferita dipende da tale fattore, che riflette quindi il prezzo unitario del bene. Alla luce delle considerazioni esposte, la questione va risolta nel senso che il servizio unico complesso, costituito dalle varie componenti sopra descritte, costituisce una cessione di beni.

L'argomento è stato ripreso nella sentenza del 17 ottobre 2024, C-60/23, scaturita dal rinvio promosso dai giudici svedesi nell'ambito di una controversia che riguardava una società tedesca, la cui attività era di consentire agli utenti di veicoli elettrici in Svezia l'accesso a una rete di stazioni di ricarica mediante una card o un'applicazione informatica che permettono di ottenere anche una serie di informazioni (il prezzo, la disponibilità di stazioni, ecc.). Le stazioni di ricarica sono gestite da operatori con i quali la società ha concluso contratti per permettere ai propri clienti di rifornirsi. Il titolare della stazione fattura mensilmente alla società il corrispettivo dell'energia fornita agli utenti, ai quali la società, a sua volta, fattura il pezzo della quantità di energia elettrica acquistata in ciascun mese e, separatamente, un corrispettivo fisso per l'accesso alla rete e alle prestazioni connesse.

La prima questione mirava a chiarire se, ai sensi degli artt. 14, par. 1 e 15, par. 1 della direttiva Iva, la fornitura di energia elettrica per la ricarica dei veicoli presso una rete di stazioni pubbliche costituisca, ai fini Iva, una cessione di beni. Affermativa la risposta della Corte, che ribadisce come, ai sensi delle citate disposizioni, l'operazione concretizzi una cessione di beni materiali, tra i quali, per espressa previsione normativa, rientra l'energia elettrica.

La seconda questione riguardava, in sostanza, la natura e gli effetti del ruolo della società sulla qualificazione delle descritte operazioni concatenate. In base a precedenti pronunce della Corte, il fisco riteneva che la società fornisse ai propri clienti servizi di finanziamento per l'acquisto di energia elettrica presso le stazioni di ricarica. Al riguardo, evidenziate le differenze della fattispecie in esame, la Corte ha osservato che la cessione di beni, definita come il trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario, non richiede la detenzione e la consegna materiale del bene stesso, il quale può pertanto formare oggetto di due cessioni successive pur essendo trasferito, su ordine del secondo venditore, dal primo venditore all'acquirente finale. Ciò premesso, alla luce della realtà economica, in linea di principio espressa negli accordi contrattuali, la Corte ritiene sussistenti i requisiti per inquadrare la fattispecie nell'art. 14, par. 2, lettera c), della direttiva, che disciplina il trasferimento di un bene in base a un contratto di commissione all'acquisto o alla vendita, vale a dire (i) l'esistenza di un accordo tra le parti, in forza del quale il commissionario interviene in nome proprio ma per conto del committente, e (ii) l'identità del bene oggetto del duplice trasferimento.

Per la Corte, quindi, i rapporti di cui trattasi possono essere qualificati come contratti di commissione all'acquisto di energia elettrica conclusi tra gli utenti, in qualità di committenti, e la società in veste di commissionaria, con la conseguenza che vi è una prima cessione tra le stazioni di ricarica e la società, seguita da una seconda cessione da quest'ultima agli utenti. Quanto agli ulteriori servizi resi dalla società, in considerazione degli elementi della fattispecie, la Corte ritiene che non costituiscano un'unica operazione con le cessioni di energia, ma distinte prestazioni soggette autonomamente all'Iva; soluzione, questa coerente sia sul piano logico, giacché il corrispettivo fisso per tali prestazioni è dovuto dall'utente anche in assenza di ricariche, sia riguardo alla localizzazione del servizio, che non seguirà il luogo delle cessioni di energia.

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1972 - T.1619