

Il regime IVA dell'addebito delle spese di trasporto

di Marco Peirola (*)

Il presupposto dell'identità soggettiva del cedente/prestatore, posto a tutela dell'applicazione del principio di accessorietà di cui all'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972, deve essere attentamente valutato laddove, per esigenze di carattere commerciale, il corrispettivo dell'operazione accessoria sia addebitato alla controparte (cessionario/committente) distintamente in fattura o con un documento separato. La tematica viene analizzata con riguardo alle spese di trasporto relative alla cessione di beni, distinguendo, in particolare, il regime IVA dell'addebito delle spese in esame a seconda che i beni siano venduti in ambito nazionale o all'estero.

Presupposti del principio di accessorietà

In base al principio di accessorietà, i corrispettivi relativi alle operazioni accessorie, per tali intendendosi quelli dovuti in relazione alle operazioni che assumono una posizione secondaria e subordinata rispetto all'operazione principale, concorrono a formare la base imponibile di quest'ultima, anche se addebitati separatamente dal prezzo pattuito per l'operazione principale.

Tale principio è previsto, a livello comunitario, dall'art. 11, parte A, par. 2, della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva CEE), in base al quale nell'imponibile IVA devono essere comprese, oltre alle imposte, le tasse e i prelievi, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto, anche le spese accessorie, «quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione chieste dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione».

A livello nazionale, l'art. 12 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ha recepito il precetto comunitario di cui sopra stabilendo:

- al primo comma, che «il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale»;
- al secondo comma, che «se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formare la base imponibile».

Principio dell'identità soggettiva

Come si desume dal raffronto della norma nazionale con quella comunitaria, quest'ultima non richiede, a differenza della prima, che le operazioni accessorie siano effettuate «direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese», in quanto risulta sufficiente che le stesse siano «chieste dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione», indipendentemente dal soggetto che materialmente le pone in essere. Al riguardo, i giudici comunitari (1), chiamati a pronunciarsi in ordine all'ampiezza applicativa del rapporto di accessorietà, hanno negato la rilevanza del principio dell'identità soggettiva, nel senso che il rapporto in oggetto non viene meno quando la prestazione «secondaria» sia resa da un soggetto diverso da quello che ha realizzato la prestazione principale (2).

Tale posizione è stata opportunamente ridimensionata tanto dalla giurisprudenza di merito (3), quanto dalla prassi amministrativa (4); entrambe, nel su-

Note:

(*) Gruppo di Studio - Eutekne

(1) Cfr. Corte di Giustizia UE, 11 gennaio 2001, causa C-76/99, in *Giur. imp.* n. 3/2001, p. 629 ss.

(2) Nella specie, i giudici comunitari hanno espresso il convincimento che le indennità (c.d. «diritti di trasferimento») percepite da un laboratorio di analisi a fronte della trasmissione, ad altro laboratorio specializzato, dei prelievi effettuati sui pazienti beneficiario dello stesso regime IVA applicabile alle prestazioni di analisi.

(3) Cfr. C.T.C., 24 gennaio 2000, n. 330, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG*, Cd-rom, Ipsoa; C.T.C., 21 ottobre 1991, n. 6999, *ivi*; C.T.C., 19 febbraio 1985, n. 2012, *ivi*.

(4) Cfr. C.M. 7 agosto 1990, n. 63/490676 (§ 3.5), in *Corriere tributario* n. 34/1990, p. 2391 ss.; R.M. 11 febbraio 1998, n. 6/E, *ivi* n. (segue)

bordinare il riconoscimento del carattere accessorio di una prestazione al ricorrere di un vincolo di complementarietà che leghi l'operazione secondaria a quella principale, richiedono che le due operazioni siano effettuate dallo stesso soggetto (direttamente dal cedente/prestatore, ovvero da un terzo «*per suo conto e a sue spese*»), atteso che il nesso di accessorietà va circoscritto, in conformità al primo comma dell'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972, al solo rapporto instaurato tra le controparti dell'operazione principale.

Come, infatti, rilevato dalla Commissione tributaria centrale (5), quest'ultima ultima disposizione «*si fonda, oltre che su di un elemento obiettivo - accessorietà - letteralmente, anche su di un elemento subjetivo - «direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto ed a sue spese» - primo comma; unitarietà soggettiva, tra principale ed accessorio, ribadita al secondo comma ove si pone il concorso dell'«imponibile dell'accessorio» nella formazione della «unica» base imponibile con l'imposta, ove dovuta, per la cessione o prestazione principale; tale norma indiscutibilmente osserva una accessorietà con carattere oggettivo-soggettivo e pari contemporaneità ed unitarietà delle operazioni, principale ed accessoria, realizzata tra i soggetti stessi o, per il cedente prestatore, anche da un terzo ma per suo conto ed a sue spese*».

Locuzione «per suo conto e a sue spese»

Riguardo alla locuzione contenuta nel primo comma dell'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972 («*per suo conto e a sue spese*»), la stessa presuppone l'esistenza di uno specifico mandato senza rappresentanza conferito, senza il vincolo di una forma particolare, dal cedente/prestatore dell'operazione principale.

A livello interpretativo, il Ministero delle Finanze (6) ha chiarito il significato da attribuire alla locuzione in parola con specifico riferimento alle spese di trasporto. In particolare, è stato evidenziato che la prestazione effettuata dal vettore per conto del cedente deve essere regolarmente assoggettata a IVA nel rapporto vettore-cedente, in quanto trattasi di rapporto autonomo rispetto a quello che lega le controparti dell'operazione principale (cedente-cessionario); il successivo riaddebito delle spese di trasporto in capo al cessionario soggiace, invece, allo stesso regime fiscale applicabile all'operazione principale, qualificandosi come «accessorio» nel rapporto cedente-cessionario (7).

Per contro, se il riaddebito della spesa ha carattere autonomo, non sussistendo un nesso di causalità

con l'operazione principale, si verte comunque nell'ambito del rapporto di mandato (senza rappresentanza), ma lo stesso dà luogo ad una prestazione di servizi soggetta a IVA in base all'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972. Allo stesso modo, alla luce di quanto detto, l'attrazione nella base imponibile dell'operazione principale non opera nemmeno laddove il trasporto sia effettuato direttamente dal cessionario, ovvero da un terzo su incarico del medesimo (ossia a suo nome e a sue spese), ancorché il relativo corrispettivo sia stato anticipato dal cedente/prestatore (8).

In questi casi, il superamento del principio dell'identità soggettiva sostenuto dai giudici comunitari non appare comunque idoneo a qualificare la prestazione di trasporto come accessoria alla vendita del bene, in quanto la prima si pone in rapporto di strumentalità con l'attività del cedente e non del cessionario, quando invece l'accessorietà di una prestazione deve essere valutata, come si dirà successivamente, in funzione dell'utilità per il cessionario (9).

Distinto addebito in fattura o con separato documento del corrispettivo della prestazione accessoria

Secondo una parte della dottrina (10), l'identità soggettiva delle parti che realizzano l'operazione accessoria e quella principale sarebbe confermata

Note:

(segue nota 4)

13/1998, p. 1012 ss., con commento di P. Centore; R.M. 8 marzo 1988, n. 550145, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG*, Cd-rom, Ipsoa; R.M. 18 marzo 1992, n. 430654, *ivi*; risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 4 luglio 2002, n. 216, *ivi*; risoluzione 15 luglio 2002, n. 230, in *Corr. trib.* n. 37/2002, p. 3378 ss., con commento di M. Peirolo; risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 28 maggio 2003, n. 120, *ivi* n. 28/2003, p. 2340 ss., con commento di F. Castelli.

(5) Cfr. sentenza 19 febbraio 1985, n. 2012, *cit.*

(6) Cfr. R.M. 8 marzo 1988, n. 550145, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG*, Cd-rom, Ipsoa.

(7) Cfr. R. Portale, *Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2004, p. 337.

(8) Cfr. S. Beccaria, voce *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Noviss. dig. it.*, Torino, 1975, vol. XX, p. 471, per il quale andranno, quindi, incluse «nella base imponibile (come in IGE), ad es., le spese di trasporto nelle vendite «franco destino»; per converso, non dovranno essere incluse le spese di trasporto nelle vendite «franco partenza» o quelle relative a merci spedite in «porto assegnato»».

(9) Sul punto, si veda A. De Rinaldis, Il principio di accessorietà tra normativa nazionale e giurisprudenza comunitaria, in *L'IVA* n. 11/2001, p. 879 e M. Sirri e R. Zavatta, Il concetto di accessorietà alla luce dei principi di diritto comunitario, in *Corr. trib.* n. 29/2003, p. 2388.

(10) Cfr. M. Ingrosso, «Le operazioni imponibili ai fini IVA», in *Dir. prat. trib.* n. 3/1973, I, p. 559.

dalla circostanza che i costi accessori vanno ricompresi nella base imponibile solo se non sono addebitati distintamente in fattura o con un separato documento, dovendosi, invece, escludere l'esistenza del rapporto di accessorietà laddove l'operazione secondaria non sia contestuale a quella principale (11).

A diverse conclusioni è, tuttavia, giunta un'altra parte della dottrina. Per quest'ultima, l'esclusione della separata rilevanza delle operazioni accessorie, prevista dall'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972, «rende superfluo evidenziarne distintamente il corrispettivo e, anche qualora ciò avvenga, esso rientra comunque nella base imponibile dell'operazione principale (...)» (12). Tale principio, ribadito dallo stesso Ministero delle Finanze con riferimento alle spese di trasporto di beni in territorio extra-comunitario, effettuate per conto e a spese del cedente italiano (13), vale anche nell'ipotesi di addebito, mediante separato documento, del corrispettivo dell'operazione accessoria (14), come nel caso in cui il cedente, all'atto della vendita, non abbia ancora ricevuto la fattura del vettore.

Principio dell'utilità della prestazione accessoria

Ai fini della qualificazione di un'operazione come accessoria (e della sua conseguente attrazione nel regime IVA proprio dell'operazione principale, secondo il c.d. principio *accessorium sequitur principale*), l'operazione che riveste posizione secondaria, oltre a costituire un *unicum* sotto il profilo economico con altre operazioni rilevanti ai fini del tributo sul valore aggiunto, deve essere collegata a quella avente carattere principale da un nesso di condizionalità imprescindibile.

In altri termini, la sussistenza del rapporto di accessorietà non può prescindere dall'esistenza, in concreto, di una dipendenza funzionale delle due prestazioni, il che significa che «una prestazione dev'essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore» (15).

Il principio, per così dire, di utilità dell'operazione per il cliente (detto anche criterio dell'importanza o dell'indispensabilità dell'atto) (16) appare confermato dai chiarimenti forniti dalla prassi amministrativa in ordine alla fattispecie del riaddebito dei costi sostenuti da un soggetto passivo IVA nell'interesse e per conto di un altro soggetto passivo; il Ministero ha, infatti, precisato che la sussistenza del

rapporto di accessorietà richiede, da un lato, «la convergenza di tutte le prestazioni nella direzione della realizzazione di un unico obiettivo» e, dall'altro, «un nesso di dipendenza funzionale delle prestazioni accessorie rispetto alla prestazione principale» (17).

Le prestazioni accessorie, per essere tali, devono essere «effettuate proprio per il fatto che esiste una prestazione principale, in combinazione con la quale possono portare ad un determinato risultato perseguito»; possono pertanto considerarsi accessorie «solo le operazioni poste in essere dal medesimo soggetto in necessaria connessione con l'operazione principale alla quale, quindi, accedono e che hanno, di norma, la funzione di integrare, completare o rendere possibile la detta prestazione o cessazione principale».

Note:

(11) Cfr. M. Giorgi, Sull'oggettività dell'esenzione da Iva delle operazioni di assicurazione e riassicurazione e sulla nozione di operazione accessoria, in *Rass. trib. n. 2/1999*, II, p. 655. In questo senso sembra anche deporre la decisione della C.T.C., 8 febbraio 1988, n. 1184, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG*, Cd-rom, Ipsoa, ove si afferma che «nel caso di specie sussiste anche la contemporaneità della prestazione accessoria in quanto la liquidazione in favore dei farmacisti da parte dell'Ente mutualistico della prestazione principale e quella della prestazione accessoria (...) avviene contestualmente».

(12) Così R. Lupi, voce *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, vol. XIV, p. 15.

(13) Cfr. R.M. 20 maggio 1983, n. 405397, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, Ipsoa.

(14) In questo senso, R.M. 12 luglio 1974, n. 501976, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, Cd-rom, Ipsoa e C.M. 13 agosto 1996, n. 198/E, *ivi*.

In dottrina, si veda R. Portale, *Imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 362; F. De Antoni e D. Manca, *Iva, intrastat e dogane*, Milano, Ipsoa, 2004, p. 488; M.E. Di Giandomenico, *L'addebito separato delle spese di trasporto ad un soggetto UE*, in *Azienda & Fisco*, 14, 2000, p. 693.

(15) Cfr. Corte di Giustizia UE, 25 febbraio 1999, causa C-349/96, in *Rass. trib. n. 2/1999*, p. 639 ss., con nota di M. Giorgi, Sull'oggettività dell'esenzione da Iva delle operazioni di assicurazione e riassicurazione e sulla nozione di operazione accessoria, cit.

(16) Propendono, invece, per il criterio del c.d. «valore comparativo delle prestazioni», Lupi, voce *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, cit., p. 15, M. Ingresso, *Le operazioni imponibili ai fini IVA*, cit., p. 560 e S. Dus., *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981, p. 431.

(17) Cfr. R.M. 11 febbraio 1998, n. 6/E, cit.; risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 28 maggio 2003, n. 120, cit.; risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 17 luglio 2002, n. 230, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG*, Cd-rom, Ipsoa; risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 4 luglio 2002, n. 216, cit.; risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 10 dicembre 2001, n. 205, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG*, Cd-rom, Ipsoa.

Addebito delle spese di trasporto al cessionario comunitario

La disciplina transitoria degli scambi intracomunitari di beni, di cui al D.L. 30 agosto 1993, n. 331 (18), fa espresso riferimento, ai fini della determinazione della base imponibile IVA delle operazioni intracomunitarie, alle regole stabilite per le operazioni domestiche. Così, mentre l'art. 43 del D.L. n. 331/1993, in conformità all'art. 28-*sexies*, par. 1, della VI Direttiva CEE, stabilisce che la base imponibile degli acquisti intracomunitari deve essere determinata secondo le disposizioni di cui agli artt. 13, 14, commi 2, 3 e 4 e 15 del D.P.R. n. 633/1972, per le cessioni intracomunitarie, l'applicazione delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 633/1972 si evince dal rimando generale operato dall'art. 56 del D.L. n. 331/1993, in forza del quale «*per quanto non è diversamente disposto nel presente titolo si applicano le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*» (19).

Di conseguenza, in base al principio di accessorietà, di cui al citato art. 12 del decreto IVA, l'addebito delle spese di trasporto nei confronti del cessionario comunitario, se effettuato direttamente in fattura, anche distintamente rispetto al corrispettivo pattuito per la vendita dei beni, concorre a determinare la base imponibile dell'operazione (20).

Allo stesso modo, il suddetto addebito, se effettuato separatamente dalla fattura originaria, ossia attraverso la successiva emissione di un'autonoma fattura intracomunitaria, integrativa di quella relativa alla cessione del bene, soggiace allo stesso trattamento fiscale applicabile all'operazione principale, incrementando, di fatto, la precedente base imponibile.

In tal caso, pertanto, la fattura (o la nota di addebito) emessa dal cedente italiano dovrà contenere l'indicazione sia degli estremi del documento relativo all'operazione principale (cessione intracomunitaria di beni), sia del titolo di non imponibilità, agli effetti dell'IVA, di cui all'art. 41 del D.L. n. 331/1993.

Presentazione del modello INTRA 1-ter

Ai fini della compilazione dei modelli INTRA-STAT, di cui all'art. 6 del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16 (21), il cedente italiano, in caso di addebito delle spese di trasporto al cessionario comunitario separatamente dalla fattura originaria, è tenuto a presentare il modello INTRA 1-ter al fine di rettificare l'ammontare imponibile delle operazioni intervenute successivamente alla presentazione degli elenchi riepilogativi (22). La variazione, da apportare tanto nelle colonne fiscali quanto in quella statistica, deve essere indicata negli elenchi relativi al periodo

nel corso del quale la medesima è stata registrata (o avrebbe dovuto essere registrata) (23).

Addebito delle spese di trasporto al cessionario extra-comunitario

Le stesse considerazioni sopra esposte in merito al regime IVA applicabile all'addebito delle spese di trasporto al cessionario comunitario valgono qualora il cessionario sia extra-comunitario, nel qual caso l'addebito in esame, effettuato dal cedente italiano, beneficia, sulla scorta del principio di accessorietà previsto dal citato art. 12 del D.P.R. n. 633/1972, del regime di non imponibilità di cui al primo comma dell'art. 8 dello stesso decreto, anche se effettuato distintamente in fattura, ovvero attraverso l'emissione di un'autonoma fattura.

Note:

(18) Convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427.

(19) Cfr. C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG*, Cd-rom, Ipsoa.

(20) Cfr. R.M. 20 maggio 1983, n. 405397, *cit.*, anche se con riguardo alle cessioni all'esportazione, non imponibili ai fini IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

(21) Convertito dalla L. 24 marzo 1993, n. 75.

(22) Cfr. F. De Antoni e D. Manca, *Iva, intrastat e dogane*, *cit.*, p. 489 e M.E. Di Giandomenico, *L'addebito separato delle spese di trasporto ad un soggetto UE*, *cit.*, p. 693.

(23) Si ricorda che l'art. 3 del D.M. 12 dicembre 2002 ha introdotto alcune modifiche alle istruzioni per l'uso e la compilazione degli elenchi riepilogativi, di cui all'allegato VII del D.M. 27 ottobre 2000. Sono rimaste, tuttavia, invariate le modalità di compilazione dell'elenco previsto per le rettifiche dei dati concernenti i periodi di riferimento precedenti (prospetto INTRA 1-ter per le cessioni e prospetto INTRA 2-ter per gli acquisti).