

Risposta n. 36/2023

OGGETTO: IVA – Nesso di accessorietà tra servizio di trasporto e l'operazione principale di cessione dei beni – art. 12 d.P.R. n. 633 del 1972

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società "Alfa" S.r.l. ha presentato istanza di riesame della risposta ad interpello n. XXX-YYY/ZZZZ (notificata in data xx/yy/zzzz, prot. n.) relativa alla fattispecie di seguito rappresentata.

Il modello di business di Alfa consiste nella preparazione di scatole/confezioni contenenti kit di ingredienti, già nelle opportune porzioni, necessari per la preparazione di pasti, che i clienti devono cucinare o ultimare seguendo le indicazioni della ricetta, anch'essa inclusa nel kit.

Alfa si occupa della preparazione e vendita delle scatole/confezioni nel territorio italiano (per il momento solo B2C).

La Società acquista gli ingredienti, prepara le scatole/confezioni, li commercializza direttamente tramite il proprio sito e si occupa della consegna al domicilio dell'acquirente.

In particolare, i clienti di Alfa sottoscrivono sul sito web della Società un servizio in abbonamento che consente loro di prenotare i pasti preferiti e di riceverli nei giorni e agli orari selezionati. L'abbonamento può essere modificato, sospeso, cancellato o riattivato da parte del cliente entro un termine che va da tre a sei giorni antecedenti alla data di consegna prevista della scatola.

Il prezzo dell'abbonamento si compone dei prezzi delle singole scatole; il prezzo dei singoli scatole si riferisce al kit, comprensivi di tutti gli ingredienti della ricetta e delle istruzioni per la cottura/preparazione finale.

L'Istante non offre servizi ulteriori rispetto a quelli indicati, eccetto il packaging ed il trasporto per il quale è previsto l'addebito di un corrispettivo.

Con l'interpello n. ..., l'Istante ha chiesto chiarimenti in merito:

- all'individuazione della base imponibile e dell'aliquota IVA da applicare alla scatola considerata l'eterogeneità dei beni che la compongono;
- alla qualificazione delle spese di trasporto come spese accessorie, ai fini IVA, alla cessione del *kit*.

Nel parere reso in data xx/yy/zzzz, in risposta alla citata istanza di interpello, l'Ufficio ha ritenuto che la cessione delle scatole debba essere assoggettata ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura del 10 per cento, vale a dire con l'aliquota più elevata tra quelle astrattamente applicabili agli ingredienti che compongono il *kit*.

Per le spese di trasporto, invece, non è stata condivisa la soluzione della Società, in base alla quale il servizio di trasporto sarebbe "accessorio" ai sensi dell'art. 12 del d.P.R. n. 633 del 1972 rispetto all'operazione principale di cessione dei *kit*.

Il servizio di trasporto e la cessione della scatola sono state considerate, quindi, prestazioni distinte, da assoggettare ad IVA autonomamente.

Al fine di una rivalutazione della fattispecie, ad integrazione di quanto già rappresentato, l'Istante ha fornito alcuni nuovi chiarimenti relativi il servizio di trasporto, adducendo elementi che non erano stati compiutamente illustrati nella originaria istanza, ai fini del riesame della risposta resa.

In particolare, l'Istante afferma che *"il trasporto diventa parte indissolubile del rapporto di cessione dei pasti preconfezionati: la mera disponibilità della scatola è del tutto inutile per il cliente finale se non viene anche garantita la consegna del box; così come il mero trasporto non avrebbe ragion d'essere in assenza del box che deve essere trasportato e consegnato all'acquirente"*.

Il cliente non avrebbe alcun interesse all'acquisto del box a meno di non procedere lui stesso al recupero del box. Tuttavia detta circostanza è del tutto irrealizzabile nel caso di specie, visto che non è possibile l'accesso dei clienti ai locali di Alfa per l'eventuale ritiro del box.

La società fa presente espressamente che non esiste un servizio di asporto della scatola; pertanto, il cliente non può recuperare autonomamente, presso i locali di Alfa, i beni acquistati né può incaricare un suo vettore/trasportatore per tale ritiro.

Il menù e la consegna sono, dunque, i due elementi imprescindibili dell'offerta di Alfa.

Posto quanto sopra, l'Istante chiede di riesaminare il precedente parere in relazione alla sussistenza del nesso di accessorietà, ai sensi dell'art. 12 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, tra l'operazione principale ed il servizio di trasporto dei *kit*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante, il servizio di trasporto delle *scatole* costituisce un'operazione accessoria, ai sensi dell'art. 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, rispetto alla cessione di tali beni.

A sostegno di quanto sopra, l'Istante richiama il principio della prestazione unica elaborato in ambito unionale facendo riferimento ad un caso, esaminato dalla Corte di Giustizia, riguardante la messa a disposizione di fondi dietro corrispettivo con successivo trasferimento di una cambiale a una società di factoring e del denaro ottenuto all'emittente della cambiale. La Corte, in particolare, ha ritenuto che *"Un'operazione deve essere considerata unica, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale. È questo il caso anche quando una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale e la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica lo stesso trattamento fiscale della prestazione principale. Segnatamente, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore [...] La prestazione*

principale fornita dalla Franck deve essere considerata come la messa a disposizione della Konzum dei fondi che la Franck ha ottenuto presso una società di factoring. Le altre prestazioni assicurate da quest'ultima in esecuzione dei tre tipi di contratti di cui era parte devono essere considerate accessorie a tale prestazione principale, prive di oggetto indipendente da quello di quest'ultima" (Corte di Giustizia sentenza 17 dicembre 2020 C-801/19 punti 25 e 29).

La società istante ha, altresì, richiamato l'orientamento della Corte di Giustizia sulla prestazione unica complessa elaborato in relazione ai casi in cui il destinatario del servizio non possa beneficiare di una sola componente della prestazione senza un'altra (Corte di Giustizia sentenze 8 dicembre 2016, C-208/15, punto 33, e 21 febbraio 2013, C-18/12, punto 32), nonché la prassi amministrativa che, ad avviso della società, confermerebbe il nesso di accessorietà ai sensi dell'art. 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, tra il servizio di trasporto dei meal kit e la cessione di tali beni (cfr. *ex multis* Risoluzione n. 361199 del 12 giugno 1976, Risoluzione n. 405397 del 20 maggio 1983, Risoluzione n. 460432 del 13 novembre 1987, Risoluzione n. 550145 dell'8 marzo 1988 e risposta Interpello n. 59 del 2 novembre 2018).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con il presente parere, l'Istante chiede un riesame del parere reso in data xx/zz/zzzz (R.U. n. ...), in risposta all'interpello n. ..., in relazione alla sussistenza del nesso di accessorietà di cui all'art. 12 del d.P.R. n. 633 del 1972 tra il servizio di trasporto del *kit*, acquistati dai clienti sul sito internet della società, e l'operazione principale di cessione dei beni, puntualmente descritta (quest'ultima) nella originaria istanza.

Si evidenzia, preliminarmente, che nell'istanza di interpello in trattazione la Società ha fornito nuovi elementi di dettaglio della fattispecie a proposito del servizio di trasporto offrendo elementi di novità rispetto all'istanza originaria. Pertanto, alla luce di quanto disposto dall'articolo 5, comma 1, lettera d), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 (secondo cui le istanze di interpello sono inammissibili se "*hanno ad oggetto la medesima questione sulla quale il contribuente ha già ottenuto un parere, salvo che vengano indicati elementi di fatto o di diritto non rappresentati precedentemente*") si procede di seguito ad esaminare nel merito la questione rappresentata.

In linea generale, in base all'articolo 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 "*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. Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile*".

Il principio di accessorialità di cui alla citata disposizione comporta che le operazioni "accessorie", per tali intendendosi le operazioni che assumono una posizione secondaria e subordinata rispetto all'operazione principale, scontano, ai fini IVA, il medesimo regime impositivo dell'operazione principale.

In merito ai criteri in base ai quali un'operazione può, agli effetti dell'Iva, qualificarsi "accessoria", la Corte di Giustizia Ue ha precisato che "*una prestazione deve 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" (cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza 18 gennaio 2018, causa C-463/16; sentenza del 25 febbraio 1999 causa C-349/96; sentenza del 19 luglio 2012, causa C-44/11; sentenza del 16 aprile 2015 causa C-42/14, sentenza dell'8 dicembre 2016, causa C-208/15 e risoluzione Agenzia delle entrate del 1° agosto 2008, n. 337).

Tali principi sono stati recepiti dalla Suprema Corte di Cassazione che ha affermato che *"la prestazione accessoria deve essere (...) strumentale a quella principale e avere il fine di permettere l'effettuazione o la migliore fruizione della prestazione principale; cioè (...), l'elemento decisivo è rappresentato dal fatto che l'operazione accessoria si configuri essenzialmente come un mezzo per il completamento o la realizzazione della operazione principale (...)"* (cfr. Corte di cassazione, sez. V, sentenza n. 24049 del 16 novembre 2011).

L'Amministrazione finanziaria ha recepito i principi espressi dalla citata giurisprudenza, chiarendo in diversi documenti di prassi (cfr. risoluzioni del 3 ottobre 2008, n. 367/E; del 1° agosto 2008, n. 337/E; del 15 luglio 2002, n. 230/E, risposta del 3 giugno 2020, n. 163) che affinché un'operazione possa essere qualificata come accessoria è necessario che la stessa presenti le seguenti caratteristiche:

- 1) deve integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale;
- 2) deve essere resa direttamente dal medesimo soggetto che effettua l'operazione principale ovvero da terzi, ma per suo conto e a sue spese;
- 3) deve essere resa nei confronti del medesimo soggetto (cessionario/committente) nei cui confronti è resa l'operazione principale.

Ciò premesso, nell'istanza in esame la società ha evidenziato che il cliente che acquista la scatola, sulla base della scelta di strutturazione dell'offerta commerciale di Alfa, non può ottenere autonomamente, presso i locali di quest'ultimo, il box con gli ingredienti per la preparazione della ricetta/menù selezionati né può incaricare un suo vettore/trasportatore per il ritiro della scatola, in quanto non è previsto un servizio di asporto dei beni di cui trattasi.

In altre parole, la cessione della scatola, secondo il modello di *business* adottato dalla società, non sarebbe possibile senza il servizio di trasporto curato direttamente dall'Istante (o da operatori logistici che lo effettuano per suo conto).

La società ha, altresì, descritto nel dettaglio le opzioni a disposizione del cliente riferite al servizio di trasporto, riportando, a tal fine, gli elementi/dati presenti al riguardo sul proprio sito internet che riguardano sia la possibilità di impostare l'indirizzo di consegna preferito, sia quella di scegliere il giorno e l'ora della consegna e, dunque, programmare la realizzazione della ricetta selezionata.

Dagli elementi forniti nella nuova istanza - e supportati da quanto reperibile sul sito internet dello stesso istante, emerge, dunque, che la selezione del pasto preferito (*i.e.* l'acquisto della scatola) e il trasporto/consegna della scatola presso il cliente sono elementi imprescindibilmente tra loro connessi nell'ambito dell'offerta commerciale di Alfa.

La consegna della scatola costituisce un servizio inscindibile e irrinunciabile rispetto alla sua cessione, perché è il solo modo che consente al cliente finale di ricevere, quando e dove vuole, gli ingredienti occorrenti per preparare le ricette proposte nel menù selezionato.

Pertanto, sulla base dei nuovi elementi emerge che il servizio di trasporto della scatola non si limita ad avere una generica utilità rispetto alla prestazione principale (*i.e.* cessione della scatola), bensì la rende possibile.

In definitiva, alla luce dei nuovi elementi istruttori evidenziati nell'istanza in trattazione, si è dell'avviso che tra il servizio di trasporto della scatola e la cessione della stessa sussista il nesso di dipendenza funzionale previsto dall'art. 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, per cui il primo seguirà il trattamento fiscale previsto, ai fini IVA, per la seconda, scontando la medesima aliquota del 10 per cento.

Limitatamente agli aspetti che sono oggetto di analisi in questa sede, la presente risposta rettifica, dunque, il parere reso all'istanza di interpello n. ..., notificata in data xx/yy/zzzz (R.U. n. ...).

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**