

Roma, 18 gennaio 2023

**Circolare n. 17/2023**

**Oggetto: Notizie in breve.**

**Tributi – Certificazione Unica 2023** - L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento del 17 gennaio 2023, ha approvato i modelli che i sostituti d'imposta devono utilizzare per trasmettere le Certificazioni Uniche 2023 in riferimento ai redditi corrisposti ai propri lavoratori subordinati e parasubordinati nel periodo d'imposta 2022. Le novità riguardano l'abrogazione parziale delle detrazioni per figli a carico, l'esposizione del trattamento integrativo e la gestione dei fringe benefit e dei buoni carburante. L'invio telematico deve essere effettuato entro il 16 marzo 2023. Entro la medesima scadenza il datore di lavoro dovrà rilasciare una copia del modello al lavoratore. Sono previste sanzioni in caso di omessa, tardiva o errata presentazione della CU – Provvedimento Agenzia delle Entrate prot.n.14392 del 17.1.2023.

**Tributi – Trasporto e cessione dei beni - Accessorietà ai fini IVA** - L'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n.36 del 16 gennaio 2023 ha precisato che nell'ambito del rapporto tra servizio di trasporto e l'operazione principale di cessione dei beni, ai fini IVA, affinché un'operazione possa essere qualificata come accessoria è necessario che la stessa presenti le seguenti caratteristiche: deve integrare, completare e/o rendere possibile l'operazione principale; deve essere resa direttamente dal medesimo soggetto che effettua l'operazione principale ovvero da terzi, ma per suo conto e a sue spese; deve essere resa nei confronti del medesimo soggetto (cessionario/committente) nei cui confronti è resa l'operazione principale. In base all'art. 12 DPR IVA 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. Il principio di accessoria, infatti, comporta che le operazioni "accessorie", cioè che assumono una posizione secondaria e subordinata rispetto all'operazione principale, scontano, il medesimo regime IVA dell'operazione principale – Risposta Agenzia delle Entrate a interpello n.36 del 16.1.2023

Cristiana Marrone  
Responsabile di Area

*Allegati due*  
*CM/cm*

© CONFETRA – La riproduzione totale o parziale è consentita esclusivamente alle organizzazioni aderenti alla Confetra.



*Approvazione della Certificazione Unica “CU 2023”, relativa all’anno 2022, unitamente alle istruzioni per la compilazione, nonché del frontespizio per la trasmissione telematica e del quadro CT con le relative istruzioni.*

*Individuazione delle modalità per la comunicazione dei dati contenuti nelle Certificazioni Uniche e approvazione delle relative specifiche tecniche per la trasmissione telematica*

## **IL DIRETTORE DELL’AGENZIA**

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento

### **Dispone:**

1. *Approvazione della Certificazione Unica “CU 2023” dei redditi di lavoro dipendente equiparati ed assimilati, dei redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché dei corrispettivi derivanti dai contratti di locazioni brevi.*

1.1 È approvata la Certificazione Unica “CU 2023” da trasmettere all’Agenzia delle Entrate entro il 16 marzo 2023, unitamente alle informazioni per il contribuente (*Capitolo III*) per attestare:

- a) l’ammontare complessivo dei redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati, di cui agli articoli 49 e 50 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni (di seguito: “TUIR”), corrisposti nell’anno

2022 ed assoggettati a tassazione ordinaria, a tassazione separata, a ritenuta a titolo d'imposta e ad imposta sostitutiva;

- b) l'ammontare complessivo dei redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi di cui agli articoli 53 e 67, comma 1 dello stesso TUIR;
- c) l'ammontare complessivo delle provvigioni comunque denominate per prestazioni, anche occasionali, inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari, corrisposte nel 2022, nonché provvigioni derivanti da vendita a domicilio di cui all'art. 19 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 114, assoggettate a ritenuta a titolo d'imposta, cui si sono rese applicabili le disposizioni contenute nell'art. 25-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- d) l'ammontare complessivo dei compensi erogati nel 2022 a seguito di procedure di pignoramenti presso terzi di cui all'art. 21, comma 15, della legge 27 dicembre 1997, n. 449;
- e) l'ammontare complessivo delle somme erogate a seguito di procedure di esproprio di cui all'art. 11 della legge 30 dicembre 1991, n. 413;
- f) l'ammontare complessivo dei corrispettivi erogati nel 2022 per prestazioni relative a contratti d'appalto per cui si sono rese applicabili le disposizioni contenute nell'art. 25-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;
- g) l'ammontare complessivo delle indennità corrisposte per la cessazione di rapporti di agenzia, per la cessazione da funzioni notarili e per la cessazione dell'attività sportiva quando il rapporto di lavoro è di natura autonoma (lettere d), e), f), dell'art. 17, comma 1, del TUIR);
- h) l'ammontare complessivo dei corrispettivi erogati per contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni (locazioni brevi) di cui all'art. 4 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96;
- i) le relative ritenute di acconto operate;
- j) le detrazioni effettuate.

La Certificazione Unica viene altresì utilizzata per attestare l'ammontare dei redditi corrisposti nell'anno 2022 che non hanno concorso alla formazione

del reddito imponibile ai fini fiscali e contributivi, dei dati previdenziali ed assistenziali relativi alla contribuzione versata o dovuta agli enti previdenziali.

1.2 Sono altresì approvate:

- a) le istruzioni per il datore di lavoro, ente pensionistico o altro sostituto d'imposta per la compilazione dei dati anagrafici del sostituto d'imposta e del percettore delle somme (*Capitolo IV*);
- b) le istruzioni per il datore di lavoro, ente pensionistico o altro sostituto d'imposta per la compilazione dei dati fiscali relativi ai redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati (*Capitolo V*);
- c) le istruzioni per il datore di lavoro, ente pensionistico o altro sostituto d'imposta per la compilazione dei dati previdenziali e assistenziali (*Capitolo VI*);
- d) le istruzioni per il sostituto d'imposta per la compilazione dei dati fiscali, previdenziali e assistenziali relativi ai redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi (*Capitolo VII*);
- e) le istruzioni per il sostituto d'imposta - Compilazione dati fiscali - Certificazione redditi - Locazioni brevi (*Capitolo VIII*);
- f) la Certificazione Unica "CU 2023", da rilasciare al contribuente unitamente alle informazioni contenute nel predetto *Capitolo III*, entro i termini previsti dall'articolo 4, comma 6-*quater*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni. La certificazione può essere sottoscritta anche mediante sistemi di elaborazione automatica.

1.3 Il datore di lavoro, ente pensionistico o altro sostituto d'imposta deve compilare la certificazione secondo le istruzioni di cui ai *Capitoli IV, V, VI, VII e VIII*.

1.4 Qualora il sostituto d'imposta abbia rilasciato al sostituito una certificazione relativa ai redditi elencati al precedente punto 1.1 erogati nell'anno 2022 prima dell'approvazione della certificazione di cui al presente provvedimento, lo stesso deve rilasciare una nuova Certificazione Unica 2023

comprensiva dei dati già certificati, entro il termine previsto dall'articolo 4, comma *6-quater*, del citato decreto n. 322 del 1998.

1.5 La Certificazione Unica 2023 può essere utilizzata anche per certificare i dati relativi all'anno 2023 fino all'approvazione di una nuova certificazione. In tal caso i riferimenti agli anni 2022 e 2023 contenuti nella Certificazione Unica e nelle relative istruzioni devono intendersi riferiti a periodi successivi.

1.6 Nel caso in cui la certificazione attesti soltanto redditi di lavoro dipendente equiparati ed assimilati, ovvero soltanto redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi, o soltanto compensi erogati a seguito di locazioni brevi deve essere rilasciata esclusivamente la parte della Certificazione Unica relativa alle tipologie reddituali indicate.

1.7 Eventuali aggiornamenti saranno pubblicati nell'apposita sezione del sito internet dell'Agenzia delle Entrate e ne sarà data relativa comunicazione.

## *2. Certificazioni relative ai contributi INPS.*

2.1 La Certificazione Unica deve essere rilasciata, limitatamente ai dati previdenziali ed assistenziali relativi all'INPS, anche dai datori di lavoro non sostituti di imposta già tenuti alla presentazione delle denunce individuali delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti previste dall'articolo 4 del decreto-legge 6 luglio 1978, n. 352, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1978, n. 467, (modello 01/M) ovvero alla presentazione del modello DAP/12 per i dirigenti di aziende industriali.

2.2 La Certificazione Unica rilasciata dal datore di lavoro può essere presentata dall'interessato all'INPS ai fini degli adempimenti istituzionali.

### *3. Certificazione dei redditi diversi di natura finanziaria.*

3.1 Qualora non sia esercitata la facoltà di opzione di cui agli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, i notai, gli intermediari professionali, le società e gli enti emittenti, che comunque intervengono, anche in qualità di controparti, nelle cessioni e nelle altre operazioni che possono generare redditi diversi di natura finanziaria di cui all'articolo 67, comma 1, lettere da c) a c-quinquies), del TUIR, rilasciano alle parti, entro il termine di cui al punto 1.2, lett. f), una certificazione contenente i dati identificativi del contribuente e delle operazioni effettuate. In tal caso, la certificazione deve recare l'indicazione delle generalità e del codice fiscale del contribuente, la natura, l'oggetto e la data dell'operazione, la quantità delle attività finanziarie oggetto dell'operazione, nonché gli eventuali corrispettivi, differenziali e premi.

### *4. Modalità di indicazione degli importi.*

4.1 Nel modello di cui al punto 1.1 gli importi devono essere espressi in unità di euro mediante arrotondamento alla seconda cifra decimale.

### *5. Comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati contenuti nelle Certificazioni Uniche.*

5.1 È approvato il frontespizio per la trasmissione telematica con le relative istruzioni di compilazione, riguardante i dati anagrafici del soggetto tenuto alla comunicazione dei dati contenuti nelle Certificazioni Uniche e del soggetto incaricato della trasmissione telematica (*Capitolo I*).

5.2 È approvato il quadro "CT" con le relative istruzioni per la compilazione per indicare la sede telematica dove ricevere il flusso contenente i risultati finali delle dichiarazioni 730 (modello 730-4 e modello 730-4 integrativo) da parte del sostituto che non ha presentato l'apposita comunicazione

e che trasmette almeno una certificazione relativa ai redditi di lavoro dipendente, equiparati o assimilati, ai sensi dell'articolo 16, comma 4-*bis*, lettera b), del decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164 (*Capitolo II*).

5.3 È fatto comunque obbligo ai soggetti incaricati della trasmissione telematica di cui all'articolo 3, commi 2-*bis* e 3, del citato decreto n. 322 del 1998, di rilasciare al sostituto d'imposta la Certificazione Unica.

5.4 La trasmissione in via telematica delle certificazioni di cui all'art. 4, comma 6-*ter*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, può avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta di cui al comma 1 del richiamato art. 4, come previsto dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205.

5.5 Non devono essere inviate all'Agenzia delle Entrate le certificazioni degli utili corrisposti e dei proventi ad essi equiparati, delle ritenute operate e delle imposte sostitutive applicate di cui al provvedimento di "Approvazione dello schema di certificazione degli utili corrisposti e dei proventi ad essi equiparati, delle ritenute operate e delle imposte sostitutive applicate di cui all'articolo 4, commi 6-*ter* e 6-*quater*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322", pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

5.6 Nel caso in cui la certificazione attesti soltanto redditi di lavoro dipendente equiparati ed assimilati, ovvero soltanto redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi o soltanto compensi erogati a seguito di locazioni brevi deve essere inviata esclusivamente la parte della certificazione unica relativa alle tipologie reddituali erogate.

## *6. Approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.*

6.1 I soggetti tenuti alla trasmissione all'Agenzia delle entrate delle certificazioni di cui al comma 6-ter dell'articolo 4, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e i soggetti incaricati della trasmissione telematica di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, devono inviare in via telematica i dati delle certificazioni uniche redatte su modelli conformi a quelli di cui al punto 1.1 secondo le specifiche tecniche contenute nell'Allegato A. Eventuali aggiornamenti e correzioni delle specifiche tecniche saranno pubblicati nell'apposita sezione del sito internet dell'Agenzia delle Entrate e ne sarà data relativa comunicazione.

## *7. Tipologie di invio e termini delle trasmissioni.*

7.1 Gli invii possono essere ordinari, sostitutivi o di annullamento. Le regole di effettuazione degli invii sono contenute nelle istruzioni della Certificazione Unica e nelle relative specifiche tecniche.

7.2 Il termine per la Comunicazione dei dati contenuti nelle Certificazioni Uniche di cui al presente provvedimento è stabilito al 16 marzo di ciascun anno con riferimento ai dati relativi all'anno precedente.

7.3 Nei casi di errata trasmissione della certificazione, la sanzione di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, non si applica se la sostituzione o l'annullamento della certificazione è effettuato entro i cinque giorni successivi alla scadenza indicata nel punto 7.2.

7.4 Nel caso di scarto dell'intero file contenente le comunicazioni, inviato entro il termine di cui al punto 7.2, la medesima sanzione non si applica se il soggetto obbligato effettua un nuovo invio ordinario entro i cinque giorni successivi allo stesso termine.

7.5 Nel caso di scarto delle singole certificazioni uniche, inviate entro il termine di cui al punto 7.2, la medesima sanzione non si applica se il soggetto obbligato effettua un ulteriore invio ordinario, contenente le sole certificazioni rettificate, entro i cinque giorni successivi allo stesso termine. Non devono, invece, essere ritrasmesse le certificazioni già accolte.

7.6 I dati contenuti nelle comunicazioni inviate entro i termini di cui al presente punto 7 sono utilizzati per la elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata da parte dell’Agenzia delle Entrate, di cui all’articolo 1 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175.

## *8. Reperibilità dei modelli e autorizzazione alla stampa.*

8.1 Il Frontespizio di cui al punto 5.1 e il quadro “CT” di cui al punto 5.2 nonché la Certificazione Unica di cui al punto 1.1 sono resi disponibili gratuitamente in formato elettronico e possono essere utilizzati e stampati prelevandoli dal sito internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

8.2 È altresì autorizzato l’utilizzo dei predetti quadri e della predetta certificazione prelevati da altri siti internet a condizione che gli stessi rechino l’indirizzo del sito dal quale sono stati prelevati nonché gli estremi del presente provvedimento.

8.3 È consentita la stampa monocromatica dei predetti quadri e della predetta certificazione realizzata con il colore nero mediante l’utilizzo di stampanti laser o di altri tipi di stampanti che comunque garantiscano la chiarezza e la leggibilità degli stessi nel tempo.

## *9. Trattamento dei dati.*

9.1 La base giuridica del trattamento dei dati personali – prevista dagli articoli 6 paragrafo 3 lett. b) del Regolamento (UE) 2016/679 e 2-ter del Codice in materia di protezione dei dati personali di cui al decreto legislativo 30 giugno

2003, n. 196 e successive modificazioni e integrazioni – è individuata nel Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, e nella normativa di riferimento indicata in calce al presente provvedimento.

9.2 L’Agenzia delle Entrate assume il ruolo di Titolare del trattamento dei dati in relazione all’intero processo rappresentato nei precedenti punti. L’Agenzia delle Entrate si avvale, inoltre, del partner tecnologico Sogei S.p.A., al quale è affidata la gestione del sistema informativo dell’Anagrafe tributaria, e di SOSE Spa, in qualità di partner metodologico, alla quale è affidata l’elaborazione e l’aggiornamento degli indici sintetici di affidabilità fiscale nonché le attività di analisi correlate, per questo individualmente designate Responsabile del trattamento dei dati ai sensi dell’art. 28 del Regolamento (UE) 2016/679.

Le categorie di dati personali trattate attraverso la presente Certificazione Unica sono descritte nella medesima e nell’informativa sul trattamento dei dati personali ad essa allegata.

9.3 Nel rispetto del principio della limitazione della conservazione (art.5 par.1, lett. e) del Regolamento (UE) 2016/679), l’Agenzia delle Entrate conserva i dati oggetto del trattamento per il tempo necessario per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali.

9.4 Nel rispetto del principio di integrità e riservatezza (art.5, par.1, lett. f del Regolamento (UE) 2016/679), che prevede che i dati siano trattati in maniera da garantire un’adeguata sicurezza tesa ad evitare trattamenti non autorizzati o illeciti, è stato disposto che la trasmissione della Certificazione Unica venga effettuata esclusivamente mediante le modalità descritte nel presente provvedimento.

## **Motivazioni**

Il presente provvedimento è emanato in relazione a quanto disposto dall'articolo 4, commi *6-ter* e *6-quater*, del citato decreto n. 322 del 1998, in base al quale i soggetti indicati nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che corrispondono somme e valori soggetti a ritenute alla fonte secondo le disposizioni dello stesso titolo, devono rilasciare un'apposita certificazione (CU 2023), unica anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (INPS) ed agli altri enti e casse previdenziali individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, emanato di concerto con il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali.

Ai sensi del comma *6-quinquies* del predetto decreto n. 322 del 1998, le certificazioni di cui al comma *6-ter* sono trasmesse in via telematica all'Agenzia delle entrate entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti. Le trasmissioni in via telematica effettuate ai sensi del comma *6-quinquies* sono equiparate a tutti gli effetti alla esposizione dei medesimi dati nella dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, del decreto n. 322 del 1998.

A tal fine il presente provvedimento approva, oltre al modello di Certificazione Unica, anche il frontespizio per la trasmissione telematica contenente i dati anagrafici del soggetto tenuto alla comunicazione dei dati contenuti nelle certificazioni uniche e del soggetto incaricato della trasmissione telematica, nonché il quadro "CT" per indicare, nei casi previsti, la sede telematica dove ricevere il flusso contenente i risultati finali delle dichiarazioni 730 (modello 730-4 e modello 730-4 integrativo).

Si riportano i riferimenti normativi del presente provvedimento.

*Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.*

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 (art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68, comma 1; art. 71, comma 3, lettera a); art. 73, comma 4);

Statuto dell'Agazia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2001 (art. 5, comma 1; art. 6);

Regolamento di amministrazione dell'Agazia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001 (art. 2, comma 1);

Decreto del Ministro delle Finanze 28 dicembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12 gennaio 2001.

*Disciplina normativa di riferimento.*

Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, recante disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi;

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, recante approvazione del Testo unico delle imposte sui redditi;

Decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, recante la disciplina delle forme pensionistiche complementari;

Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, recante norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni;

Decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314, e successive modificazioni, recante norme in materia di armonizzazione, razionalizzazione e semplificazione delle disposizioni fiscali e previdenziali concernenti i redditi di lavoro dipendente ed i relativi adempimenti da parte dei datori di lavoro;

Decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, in base al quale, tra l'altro, devono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze le modalità per l'adempimento dell'obbligo di rilascio della certificazione dei redditi diversi di natura finanziaria (art. 10, comma 3);

Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto (art. 4);

Decreto 25 agosto 1999, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 207 del 3 settembre 1999, concernente l'estensione all'Istituto nazionale di previdenza per i dipendenti dell'amministrazione pubblica (INPDAP) e all'Istituto nazionale di previdenza per i dirigenti di aziende industriali (INPDAl) della certificazione unica (CUD) e della dichiarazione unica dei sostituti d'imposta anche ai fini dei contributi dovuti ad altri enti e casse;

Decreto legislativo 30 dicembre 1999, n. 506, recante, tra l'altro, disposizioni modificative delle modalità di prelievo dell'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche sui redditi di lavoro dipendente e assimilati;

Decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 47, concernente la riforma della disciplina fiscale della previdenza complementare;

Legge 27 luglio 2000, n. 212, in materia di statuto dei diritti del contribuente;

Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati);

Decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali e successive modificazioni e integrazioni;

Decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, recante la disciplina delle forme pensionistiche complementari;

Decreto legislativo 21 novembre 2014 n. 175, recante disposizioni in materia di semplificazione fiscale e di dichiarazione dei redditi precompilata;

Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, recante disposizioni sulle misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese;

Legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016);

Legge 11 dicembre 2016, n. 232, bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019;

Decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo;

Decreto legislativo 29 maggio 2017, n. 95, recante disposizioni in materia di revisione dei ruoli delle Forze di polizia, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a), della legge 7 agosto 2015, n. 124, in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche;

Legge 27 dicembre 2017, n. 205, bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020;

Decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria;

Decreto-legge 28 gennaio 2019, n. 4, recante disposizioni urgenti in materia di reddito di cittadinanza e di pensioni;

Decreto-legge 26 ottobre 2019, n.124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili;

Legge 27 dicembre 2019, n. 160, bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022;

Decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3, recante misure urgenti per la riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente;

Decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, recante misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia;

Legge 30 dicembre 2020, n. 178, bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023;

Decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, recante misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali;

Decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, recante misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili;

Decreto legislativo 29 dicembre 2021, n. 230, istituzione dell'assegno unico e universale per i figli a carico, in attuazione della delega conferita al Governo ai sensi della legge 1° aprile 2021, n. 46;

Legge 30 dicembre 2021, n. 234, bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024;

Decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, recante misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina;

Decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, recante misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali;

Decreto legislativo 3 agosto 2022, n. 114, attuazione del regolamento (UE) 2019/1238 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019 sul prodotto pensionistico individuale paneuropeo (PEPP);

Decreto-legge 18 novembre 2022 n. 176, recante misure urgenti di sostegno nel settore energetico e di finanza pubblica;

Decreto-legge 3 dicembre 2022, n. 186 recante interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dagli eventi eccezionali verificatisi nel territorio dell'isola di Ischia a partire dal 26 novembre 2022.

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate tiene luogo della pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*, ai sensi dell'articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Roma, 17 gennaio 2023

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

*Firmato digitalmente*

**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 accessarietà 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 trasposto, 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/yyyy (R.U. n. ...).

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