

AI FINI IVA LA PRESTAZIONE PER LA CONDUZIONE DI CORSI DI FORMAZIONE E' ACCESSORIA A QUELLA DI FORNITURA DEI BENI.

di Andrea Nocera, Giudice Tributario CTP DI Napoli

ESTREMI

Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, Sezione 22, 14/03/2022 – 01/04/2022, n. 4035

SOMMARIO

Abstract – Il Caso – La Questione – La soluzione giuridica – Guida all'approfondimento

Abstract

Con la decisione in commento la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli esamina la questione del regime IVA applicabile alle prestazioni accessorie.

Nel caso in scrutinio, il Collegio, facendo ragionato uso degli approdi giurisprudenziali della Corte di Giustizia Europea e delle indicazioni fornite dalla stessa Amministrazione Finanziaria, ha ritenuto applicabile la aliquota agevolata del 10% - già riconosciuta per i lavori di armamento ferroviario concernenti la prestazione principale - alle prestazioni accessorie relative ai corsi di formazione per gli addetti alla guida ed alla manutenzione di treni della metropolitana forniti dalla società ricorrente ad una azienda di trasporti, nell'ambito del contratto di cessione di plurime Unità di Trazione (*id est*: treni) per la linea metropolitana.

Dalla pronuncia è possibile estrapolare il seguente principio di diritto: "In tema di IVA, le prestazioni per la conduzione dei corsi di formazione del personale da adibire all'utilizzo ed alla gestione dei beni oggetto di fornitura nell'ambito di contratto di appalto, sono assoggettati alla stessa aliquota relativa alla prestazione principale, in virtù del "nesso di accessorietà" tra le due prestazioni previsto dall'art. 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e, soprattutto, in relazione alla nozione di "accessorietà" descritta dall'art. 78, § 1, lett. b) della Direttiva n. 2006/112/CE; la norma comunitaria, infatti, fa rientrare nella medesima base imponibile le spese accessorie comunque addebitate all'acquirente da parte del cedente, riguardo a prestazioni che non costituiscono per il cliente un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni della prestazione principale, a condizione che ricorra il duplice requisito, soggettivo ed oggettivo, che l'operazione secondaria sia effettuata tra i medesimi soggetti (ovvero da un terzo che agisce per conto e a spese del cedente) e che la prestazione possa considerarsi "accessoria" (Corte Giust. CE, 25 Febbraio 1999, C-349/96) in regime cioè di dipendenza funzionale (Corte Giust. CE, 6 luglio 2006, C -251/05) onde ottenere una prestazione economica unica, indissociabile e solo artificialmente scomponibile (Corte Giust. CE, 16 aprile 2015, C-42/14), quale è - nella specie - la prestazione di servizi di formazione del personale della cessionaria azienda di trasporti destinato alla conduzione dei treni prodotti dalla cedente."

In concreto, la sussistenza dell'indicato canone di accessorietà è stato tratto dal Commissione Tributaria Provinciale dalla ricorrenza di una pluralità di indici, quali l'indicazione in fattura dell'oggetto delle prestazioni imponibili, la volontà delle parti come estrinsecatasi negli accordi contrattuali, l'interesse dei destinatari delle prestazioni, l'obiettivo dell'operazione economica consistente nell'assicurare la migliore e più duratura fruizione dei beni ceduti, la previsione di un prezzo unitario.

IL CASO

La ricorrente società fornitrice di vettori su rotaia ha impugnato l'avviso di accertamento emesso dalla Agenzia delle Entrate con cui, in rettifica alla dichiarazione IVA, si contesta l'erronea applicazione della aliquota IVA del 10%, in luogo di quella ordinaria del 22% dovuta per legge, in relazione ad operazioni imponibili per la "esecuzione dei corsi di addestramento" di personale della committente/acquirente.

Tra i plurimi motivi di ricorso la società deduce la legittima applicazione del regime agevolato di imposta, evidenziando la natura di prestazione accessoria dei corsi formazione tenuti, costituendo la stessa parte essenziale di un più ampio rapporto contrattuale tra la stessa e l'Azienda Trasporti Milano S.p.A. ("ATM"), avente ad oggetto, quale prestazione principale, la fornitura di 33 treni destinati alle linee metropolitane, operazione di vendita soggetta all'aliquota ridotta del 10%, circostanza non oggetto di contestazione.

In particolare, la ricorrente ha evidenziato che la prestazione accessoria fatturata era programmata e ricompresa nell' "accordo quadro recante i termini generali della Fornitura dei Treni" e del tutto conforme al contratto applicativo, che prevedeva, quali prestazioni da svolgersi a cura della cedente, "la conduzione dei corsi di istruzione al personale ATM" necessari per comprendere il funzionamento dei treni e per la manutenzione degli stessi, nonché "un programma di addestramento" vertente su diverse tematiche, tra cui la "guida delle unità di trazione (UdT)", la "manutenzione preventiva" e la "manutenzione correttiva" dei convogli oggetto della fornitura, il cui pagamento è esplicitamente ricompreso nel corrispettivo globale previsto per la fornitura dei convogli mediante un meccanismo di corresponsione dell'Importo Globale scaglionato nel tempo sulla base del raggiungimento da parte della società di determinati obiettivi (i c.d. *milestones*).

LA QUESTIONE

La questione principale involge i limiti e le condizioni di estensibilità del regime agevolato in materia di Iva alle prestazioni accessorie, configurandosi il regime di imponibilità di tali prestazioni come derogatorio rispetto alla generale regola di autonoma valutazione delle singole prestazioni. Il rapporto di accessorietà presuppone, infatti, che l'operazione secondaria rivesta la medesima qualificazione tributaria e, di conseguenza, il medesimo trattamento IVA della operazione principale, con conseguente omogeneità della aliquota ad essa applicabile.

In caso di operazioni complesse, in cui la prestazione imponibile si compone di più segmenti o attività esecutivi, è necessario determinare quando questi devono essere trattati separatamente o quando, di contro, costituiscono un'unica operazione.

Sul tema, la Corte di cassazione ha fornito i parametri per la corretta interpretazione del "nesso di accessorietà" tra le prestazioni previsto dall'art. 12 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, alla luce della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE in materia di armonizzazione del sistema dell'IVA – ed in particolare dell'art. 11 secondo comma, lett. b), che descrive la nozione di "prestazione unitaria" – come interpretata dalla Corte europea.

LA SOLUZIONE GIURIDICA

Le linee ermeneutiche dettate dalla Corte di Giustizia e le ricadute sulla giurisprudenza domestica.

Nella pronuncia in esame la Commissione Tributaria Provinciale fornisce una articolata ricostruzione del quadro normativo in tema di imponibilità delle prestazioni accessorie, tenendo in debito conto anche le osservazioni espresse dall'Amministrazione Finanziaria.

La norma comunitaria di riferimento in tema di rapporto di accessorietà è individuata nell'art. 78, § 1, lett. b) della Direttiva n. 2006/112/CE, laddove sancisce che nella base imponibile devono essere comprese "b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione".

Il recepimento nel diritto interno della regolamentazione del profilo della accessorietà è affidato all'indicato art. 12 del d.P.R. n. 633/1972, che esclude tali prestazioni ad una autonoma soggezione all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale. La disposizione indica in via esemplificativa talune prestazioni ("Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori") prevedendo una formula di chiusura generale ("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"), che ne individua il regime unitario in ragione della ricorrenza di un duplice requisito, soggettivo ed oggettivo. Si richiede, infatti, che l'operazione secondaria sia effettuata nei confronti dello stesso destinatario dell'operazione principale, dallo stesso soggetto che effettua l'operazione principale, ovvero da un terzo che agisce per conto e a spese del primo, e che la prestazione possa considerarsi "accessoria" in virtù di un inscindibile collegamento funzionale con quella principale.

Gli approdi della giurisprudenza comunitaria sul tema consentono di desumere i parametri di valutazione del rapporto di accessorietà.

Nella sentenza in commento si richiama la definizione di "prestazione accessoria" fornita dalla Corte di Giustizia europea con la sentenza Corte Giust. CE, 25 Febbraio 1999, C-349/96, secondo cui "si configura una prestazione unica in particolare nel caso in cui uno o più elementi devono essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre uno o alcuni

elementi devono essere considerati con una prestazione accessoria o alcune prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale”.

In un successivo arresto, la Corte di Giustizia ha precisato che “una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per il destinatario una prestazione a sé stante bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore”....omissis.. “Ciò vale in particolare quando due o più elementi forniti al consumatore sono a tal punto connessi da formare, oggettivamente una prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale” (Cfr. Corte di Giustizia sentenza 6 luglio 2006, C -251/05).

Si osserva che l'offerta di una pluralità di servizi, a margine del servizio principale di vendita del prodotto, non osta a che l'operazione sia unitariamente considerata a fini IVA. In particolare, «più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo, separatamente, a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Si tratta di un'unica operazione, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono strettamente connessi a tal punto da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso. Ciò accade anche nel caso in cui una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale, mentre la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione dev'essere considerata accessoria e non principale quando non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore” (Corte Giust. CE, 16 aprile 2015, in causa Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, §31). Al fine di stabilire, dunque, se le prestazioni fornite costituiscano più prestazioni indipendenti o una prestazione unica, occorre individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi (Corte Giust. CE, 17 gennaio 2013, in causa BGZ Leasing, C224/11, sub § 32; Corte Giust. EU, 8 dicembre 2016, in causa Stock '94, C-208/15).

Più in generale, la giurisprudenza della Corte europea fa rientrare nella medesima base imponibile le spese accessorie addebitate all'acquirente da parte del cedente, ove attengano a prestazioni che non costituiscono per il cliente un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni della prestazione principale (Corte Giust. CE, 5 giugno 1997, Sparekassernes Datacenter, C-2/95; Corte Giust. CE, 11 giugno 2009, RLRE Telmer Property, C- 572/07), in regime cioè di dipendenza funzionale (Corte Giust. CE, 1 dicembre 2005, C-394/04 e C-395/04), onde ottenere una prestazione economica unica, indissociabile e solo artificiosamente scomponibile (Corte Giust. CE, 11 febbraio 2010, C- 88/09).

Il Collegio ricorda che la Corte di Giustizia ha elaborato precisi canoni interpretativi che devono essere seguiti da giudice nella individuazione del nesso di accessorietà, attribuendo rilievo primario alla volontà delle parti, come espressa nell'accordo di programma o nel contratto di appalto (Corte Giust. CE, 29 maggio 2007, C-111/05), salva l'esistenza di pratiche abusive (od elusive).

Il citato parametro soggettivo deve essere temperato da canoni di carattere oggettivo, che attengono al profilo funzionale o causale dell'operazione e a quello dell'affidamento ingenerato nel consumatore medio.

In particolare, la Corte ha precisato che, ai fini IVA, per determinare se un'operazione che comporta una pluralità di operazioni costituisca un'unica operazione deve tenersi conto “dell'obiettivo economico di tale operazione”. (Corte Giust. CE, 19 novembre 2009 C-461/08; Corte Giust. CE, 28 ottobre 2010, C-175/09, Corte Giust. CE, 27 settembre 2012, C-392/11) e, certamente, in tale contesto, la previsione di un prezzo unico costituisce un indice qualificante della unitarietà dell'operazione (Corte Giust. CE, 25 Febbraio 1999, C-349/96).

In altra pronuncia ha, quindi, chiarito che: “l'elemento predominante deve essere determinato basandosi sul punto di vista del consumatore medio... e tenendo conto, nel contesto di una valutazione di insieme, dell'importanza qualitativa e non semplicemente quantitativa degli elementi di prestazione di servizi rispetto a quelli rientranti in una cessione di beni” (Corte Giust. CE, 10 marzo 2011, cause riunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09).

Gli approdi della Corte di Giustizia sono stati mutuati dalla giurisprudenza di legittimità che rileva come lo scopo principale del contratto sia espressivo della comune intenzione dei contraenti e, dunque, nel caso di prestazioni di servizi connessi alla commercializzazione di beni, la causa concreta è proprio quella della cessione a terzi dei prodotti della società committente, risultando

tutti gli altri servizi offerti volti al più proficuo raggiungimento di tale finalità, quali rendere appetibile il prodotto commercializzato, offrire servizi di consulenza sull'utilizzo dei prodotti, di formazione del personale, di finanziamento per l'acquisto, di garanzia e di manutenzione, tutti diretti ad una migliore commercializzazione dei beni offerti alla clientela.

Sul tema, Cass. civ., Sez. 5, 06/07/2018, n. 17836 ha affermato il seguente principio di diritto: "il contratto con il quale un soggetto italiano si impegna, a fronte della pattuizione di un compenso unitariamente determinato, a commercializzare i prodotti di un altro soggetto appartenente alla UE offrendo, altresì, una serie di altri servizi, tecnici e amministrativi, costituenti il mezzo per una migliore fruizione dei prodotti commercializzati, va considerato, ai fini dell'applicazione dell'IVA, quale un'unica operazione economica, sicché non è possibile scindere i servizi di intermediazione propriamente detti dagli altri servizi offerti, da ritenersi accessori ai primi." Nella pronuncia si evidenzia che la Corte di Giustizia (Corte Giust. CE, 18 gennaio 2018, C-463/16) ha affermato che all'operazione da considerare economicamente unica, in dipendenza del nesso di accessorietà che lega l'operazione secondaria a quella principale, deve essere applicata l'aliquota IVA corrispondente alla prestazione principale anche se le parti hanno valorizzato distintamente i singoli elementi che compongono l'operazione complessa. La distinta valorizzazione negoziale delle prestazioni che compongono l'operazione complessivamente posta in essere non incide sulla possibilità di trattare i singoli elementi con il medesimo regime impositivo previsto per la prestazione principale.

Nel caso di specie, la ricorrente aveva assunto l'incarico di curare la promozione e la vendita in Italia dei prodotti, *hardware* e *software*, di una società di altro Paese UE, oltre allo svolgimento di determinati servizi di natura amministrativa e tecnica, a fronte di un corrispettivo pari al totale dei costi, incrementati da un *mark-up*. La S.C., sulla base delle consolidate indicazioni della giurisprudenza della Corte di Giustizia, ha affermato che, in via generale, una prestazione deve essere considerata unica in due ipotesi alternative: 1. quando due o più elementi forniti dal cedente/prestatore sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale; 2. quando una o più prestazioni costituiscono la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina IVA della prestazione principale.

In senso sostanzialmente conforme, Cass. civ., Sez. 5, n. 13312 del 29/07/2013, in tema di cessione di prodotti agricoli, ha ritenuto assoggettabile alla medesima aliquota agevolata le spese accessorie (contributi spese relative alle cessioni dei prodotti) addebitate all'acquirente da parte del cedente, in quanto la norma comunitaria fa rientrare nella medesima base imponibile per le prestazioni che non costituiscono per il cliente un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni della prestazione principale (Corte Giust. CE 5 giugno 1997, C-2/95; 11 giugno 2009, C-572/07), in regime cioè di dipendenza funzionale (Corte Giust. CE 1° dicembre 2005, C-394/04), onde ottenere una prestazione economica unica, indissociabile e solo artificialmente scomponibile (Corte Giust. CE 11 febbraio 2010, C-88/09), quale è - nella specie - la rivendita di merci a prezzo maggiorato.

In applicazione del medesimo principio, Cass. civ., Sez. 5, n. 26513 del 12/12/2011, con riferimento ad un'operazione di custodia valutaria posta in essere ai fini della copertura dei rischi di cambio, a fini IVA, ha escluso il beneficio dell'esenzione dall'imposta ex art. 10, primo comma, n. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto prevista per le sole operazioni aventi come oggetto specifiche operazioni relative a valute estere aventi corso legale e crediti in valute estere, non estensibile, invece, alla custodia all'amministrazione di valori mobiliari valutari e, quindi, di strumenti finanziari diversi dai titoli.

I canoni applicativi seguiti dalla Amministrazione Finanziaria.

Le linee applicative seguite dalla Amministrazione Finanziaria nella valutazione del rapporto di accessorietà delle prestazioni imponibili sono del tutto coerenti con le linee interpretative elaborate dalla Corte di Giustizia europea. Si osserva che per la sussistenza del rapporto di accessorietà è necessaria, ma non sufficiente, la convergenza di tutte le prestazioni nella direzione della realizzazione di un unico obiettivo, dovendo ad essa associarsi il necessario nesso di dipendenza funzionale delle prestazioni accessorie rispetto alla prestazione principale ("Sono 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 e completare o rendere possibile la detta prestazione o cessione principale") e, a tal

fine, non può prescindersi dall'esame del contenuto del contratto cui le prestazioni si riferiscono. L'assunto è espresso nella Risoluzione numero 153/E del 23 maggio 2002, in cui si evidenzia che "l'esatta qualificazione nella fattispecie dovrebbe essere desunta principalmente dal contenuto del contratto stipulato con il committente, ed in particolare dal fatto che le diverse attività vengano dedotte in contratto come prestazioni autonome o invece come attività interne strumentali al risultato finale.

Inoltre, con la Risoluzione n. 306/2020, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ai fini del riconoscimento del nesso di accessorietà, "una cessione di beni o una prestazione di servizi risulta accessoria a un'operazione principale quando integra, completa e rende possibile quest'ultima. Non è dunque sufficiente una generica utilità della prestazione accessoria all'attività principale, unitariamente considerata: occorre che la prestazione accessoria formi un tutt'uno con l'operazione principale".

In termini omogenei, l'Agenzia delle Entrate, con le risposte a interpello n. 629 e n. 630 del 29 dicembre 2020, ha precisato che "una prestazione deve essere considerata accessoria a 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".

Si osserva, quanto agli indici rivelatori della accessorietà, che la previsione di un prezzo unitario rappresenta solo un elemento indiziante che "può militare" a favore dell'esistenza di una prestazione unica, dovendo, comunque, a prescindere dalle modalità di determinazione del prezzo, l'accertamento essere diretto alla individuazione dell'effettivo interesse economico del cliente, se eventualmente volto alla realizzazione di operazioni autonome, funzionalmente distinte tra loro.

La soluzione del caso concreto.

In definitiva, la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, aderendo ai canoni ermeneutici sviluppati dalla giurisprudenza comunitaria e di legittimità, ed alle stesse prassi applicative della Amministrazione Finanziaria, ha ritenuto che possano essere qualificate come accessorie, e dunque, soggette alla medesima agevolazione a fini IVA riservata alla prestazione principale, le operazioni fatturate riguardanti lo svolgimento di corsi di manutenzione, tenuti in data successiva al collaudo finale dei treni, a distanza di alcuni anni dalla prima consegna, non assumendo rilievo la discrasia temporale tra prestazione principale (vendita dei treni) e accessoria (erogazione dei corsi), in quanto la vendita e l'efficiente funzionamento dei treni è necessariamente correlato alla completa effettuazione della formazione del personale.

Secondo il Collegio, infatti, non può disconoscersi la accessorietà dei corsi effettuati dalla società ricorrente e richiamati nella fattura oggetto di accertamento tributario, alla luce dei citati canoni ermeneutici e, in particolare, delle previsioni negoziali del contratto applicativo e dell'accordo quadro, che individuano con precisione, quale scopo principale degli accordi la fornitura da parte della società ricorrente di "n. 9 treni relativi alla linea metropolitana M3". Nei richiamati atti negoziali si specifica altresì che "costituisce parte integrante del contratto anche la conduzione dei corsi di istruzione al personale ATM". Rispetto alla operazione principale di compravendita delle unità di trasporto, tutti gli altri servizi previsti, inclusi i corsi per il personale ATM resi in materia di addestramento e manutenzione dei treni debbono intendersi rivolti al più proficuo raggiungimento di tale finalità.

A conferma del nesso di dipendenza funzionale tra i corsi e la fornitura dei treni, si osserva che "la mancata prestazione principale avrebbe fatto venir meno anche la necessità della prestazione dei corsi per il personale ATM." Si evidenzia in proposito che la complessità ed unicità di treni e dei sistemi di funzionamento rendevano necessaria oltre alla consegna di manuali di istruzione "anche l'ineliminabile adeguata formazione e il doveroso addestramento teorico-pratico del personale che opera sui treni, nonché del personale addetto alla manutenzione degli stessi".

Corrisponde, inoltre, agli indici applicati indicati dalla regola interpretativa elaborata dalla Corte di Giustizia, la previsione di un corrispettivo unico, rispetto al quale, con l'avvenuta esecuzione dei corsi di addestramento l'ATM deve corrispondere alla società fornitrice il 2% dell'importo globale del contratto, importo che sarebbe del tutto sproporzionato in relazione alla mera prestazione dei corsi. Del resto, conferma la accessorietà della prestazione il fatto che la società ricorrente non svolge generalmente attività di formazione se non quelle strettamente funzionali alla corretta messa in opera e manutenzione sui treni oggetto delle forniture.

A fronte di tali emergenze, secondo il Giudice Tributario, resta irrilevante la mancanza di una espressa qualifica nel contratto della prestazione formativa come accessoria alla cessione dei

treni. Ed anzi, assume rilievo il dato documentale della indicazione, sia pur sintetica, in fattura del pagamento quale "rata" di un importo ben più ampio, relativo alla fornitura dei treni, riferito in forma percentuale del 2% all'importo globale per i corsi di addestramento e di manutenzione. Sulla base di tali emergenze la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli giunge a qualificare unitariamente l'operazione economica imponibile, tale da non consentire di scindere la consegna dei beni dai servizi di formazione offerti, ritenuti accessori ai primi, con conseguente accoglimento del ricorso.

GUIDA ALL'APPROFONDIMENTO DOTTRINALE

F. CAPELLO, *La giurisprudenza della corte di giustizia in materia iva (2015-2019) parte seconda*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2021, 3, 1451.

M. PEIROLO, *Ai fini iva, i servizi tecnici e amministrativi sono accessori a quelli di intermediazione - commento*, in *Fisco*, 2018, 32-33, 3163

Fisco, 2018, 32-33, 3163

S. CARUNCHIO, *Operazioni complesse e applicazione selettiva di aliquote iva diverse*, *Fisco*, 2017, 30, 2944

R. PORTALE, *IVA - Imposta sul Valore Aggiunto 2013*, Milano, 2013, pag. 934

G. MANDÒ – D. MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2009;