

Il trattamento IVA della cessione congiunta di beni con aliquote diverse

di Gian Marco Committeri (*) e Paolo Stella Monfredini (**)

La risoluzione n. 56/E/2017 dell'Agenzia delle entrate e la sentenza della Cassazione civile n. 9661 del 14 aprile 2017 si sono occupate della cessione congiunta a prezzo indistinto di beni caratterizzati da aliquote IVA diverse. Entrambe sono giunte alla conclusione che l'**aliquota IVA ridotta** si possa applicare esclusivamente alla **cessione** dei soli beni per i quali la stessa è **prevista**; ne discende che la cessione **congiunta** di beni per i quali è prevista l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta, con altri beni per i quali non sono previste aliquote ridotte, comporta l'applicazione dell'**aliquota ordinaria** sul **complessivo prezzo** di cessione. Tali interpretazioni non sembrano, però, allineate agli arresti giurisprudenziali della Corte di Giustizia dell'Unione europea.

Il deposito della sentenza della Cassazione civile n. 9661 del 14 aprile 2017 e la pubblicazione della risoluzione n. 56/E del 3 maggio 2017 dell'Agenzia delle entrate offrono lo spunto per affrontare il tema della cessione congiunta di beni con aliquote IVA diverse.

Nel presente articolo saranno analizzati gli orientamenti della prassi e della giurisprudenza nazionale.

Con un successivo approfondimento tali orientamenti saranno posti a confronto con la normativa e la giurisprudenza comunitaria e verrà affrontato il tema relativo al settore editoriale dove le vendite in abbinamento sono usuali e vige uno specifico regime IVA.

Cessioni congiunte di beni con differenti aliquote IVA

La risoluzione n. 56/E/2017 dell'Agenzia delle entrate e la sentenza n. 9661 del 14 aprile 2017 della Cassazione civile Sez. V, affrontano il tema delle cessioni unitarie di beni con aliquote IVA diverse, giungendo, in entrambi i casi, alla conclusione dell'applicazione dell'aliquota IVA più elevata sul complessivo prezzo di cessione.

La risoluzione n. 56/E/2017 della Direzione Centrale Normativa, trae origine dalla consulenza giuridica concernente l'interpretazione

del n. 1-bis) della Tabella A, parte II-bis, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare con la richiesta di parere erano stati chiesti chiarimenti in merito alla corretta aliquota IVA da applicare ad alcune confezioni di piante aromatiche.

Nello specifico si trattava di piante aromatiche fresche (non secche), non oggetto di specifiche lavorazioni (neppure precedenti), confezionate in vaschette e/o buste trasparenti contenenti un misto di aromi, composte da alcuni rametti freschi di:

A) salvia, rosmarino e da alcune foglie di alloro con prevalenza di salvia e rosmarino sia in peso sia in valore rispetto all'alloro;

B) salvia e di rosmarino, senza una significativa prevalenza di un prodotto rispetto all'altro;

C) timo e di origano, senza una significativa prevalenza di un prodotto rispetto all'altro.

Le confezioni non si configurano come preparazioni alimentari, in quanto le diverse tipologie di piante aromatiche non sono addizionate con altri prodotti o sostanze di diversa specie.

Con un secondo quesito, si chiedeva all'Agenzia quale avrebbe dovuto essere l'aliquota applicabile nel caso in cui l'azienda volesse mettere in commercio delle confezioni composte da quattro vasi di diverse piante aromatiche, i

(*) Dottore commercialista in Roma

(**) Dottore Commercialista e Revisore legale. Studio Societario - Tributario Stella Monfredini, Cremona-Milano

cui elementi non siano vendibili separatamente, con le seguenti combinazioni:

a) Vasi tipo A: un vaso di basilico, uno di salvia, uno di rosmarino e uno di alloro, con prevalenza in valore di basilico, salvia e rosmarino rispetto all'alloro;

b) Vasi di tipo B: un vaso di menta, uno di salvia, uno di rosmarino e uno di alloro, con prevalenza in valore di salvia e rosmarino rispetto a menta e alloro.

Nel quesito sottoposto si precisava che le suddette piante aromatiche non sarebbero state vendute per scopi ornamentali ma potevano essere destinate ad uso alimentare; le piante erano allo stato vegetativo e le cessioni non erano effettuate nei confronti di orticoltori, vivaisti e floricoltori.

L'Agenzia delle entrate, nel rispondere all'interpello, ha premesso che, ai fini dell'individuazione della corretta aliquota IVA applicabile ai prodotti, è necessario effettuare un preliminare accertamento tecnico degli stessi, volto a chiarirne l'effettiva composizione e qualificazione ai fini doganali (1); tale accertamento, di competenza dell'Agenzia delle dogane, va richiesto alla Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli utenti, Ufficio per la Tariffa doganale, per i dazi e per i regimi dei prodotti agricoli.

Nel caso di specie, tuttavia, non si è reso necessario tale accertamento, in quanto il n. 1-bis) della Tabella A, parte II-bis), allegata al D.P.R. n. 633/1972 (2), prevede espressamente l'applicazione dell'aliquota IVA del 5% al "basilico, rosmarino e salvia, freschi, origano a rametti o sgranato, destinati all'alimentazione; piante allo stato vegetativo di basilico, rosmarino e salvia (v.d. ex 12.07)".

L'Agenzia, dopo aver affermato che il dato letterale consente l'applicazione dell'aliquota ridotta del 5% solo ed esclusivamente per le cessioni dei prodotti tassativamente e specificamente indicati nella norma, giunge alla conclusione che, in relazione al primo quesito, la

stessa aliquota ridotta possa essere applicata solo per le vaschette e/o buste trasparenti di cui alla lettera B) del quesito (vaschette e/o buste trasparenti contenenti un misto di aromi, composte esclusivamente da alcuni rametti freschi di salvia e di rosmarino, senza una significativa prevalenza di un prodotto rispetto all'altro). Ciò in quanto sia la salvia sia il rosmarino freschi rientrano tra i prodotti espressamente assoggettati dalla norma all'aliquota del 5%.

Negli altri due casi, indipendentemente dal fatto che ci sia o meno una prevalenza di piante aromatiche assoggettabili ad aliquota ridotta, la presenza nella stessa confezione di piante aromatiche diverse da quelle elencate dal n. 1-bis) della Tabella A, parte II-bis citata, comporta l'assoggettamento dell'intera confezione all'aliquota ordinaria.

Allo stesso modo l'Agenzia afferma che, in relazione alle cessioni di piante aromatiche in vaso, la norma consente l'applicazione dell'aliquota del 5% solo ed esclusivamente per le piante allo stato vegetativo di basilico, rosmarino e salvia, rimanendone pertanto escluse quelle di origano.

Ne discende che, per tutte le confezioni prospettate nel secondo quesito (Vasi di tipo A e B), si rende applicabile l'aliquota ordinaria del 22% (3).

La risoluzione citata, benché evidentemente risponda ad un quesito specifico, assume particolare importanza in relazione alle conclusioni a cui giunge con riferimento alla cessione congiunta di prodotti per i quali è prevista l'applicazione di diverse aliquote IVA. L'Agenzia delle entrate, infatti, ribadisce che l'aliquota IVA ridotta si può applicare esclusivamente alle cessioni dei soli beni per i quali la stessa è prevista. Pertanto la cessione congiunta di beni per i quali è prevista l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta, con altri beni per i quali tale aliquota ridotta non è invece prevista, comporta l'applicazione dell'aliquota ordinaria sul complessivo prezzo di cessione, e ciò indipen-

(1) Circolare 14 giugno 2010, n. 32/E, Agenzia delle entrate.

(2) Introdotto dalla Legge 7 luglio 2016, n. 122.

(3) La risoluzione n. 56/E del 3 maggio 2017 precisa inoltre che anche alle cessioni di piante aromatiche in vaso, e precisa-

mente: 1) menta in vaso, 2) alloro in vaso, 3) maggiorana in vaso, 4) origano in vaso, 5) prezzemolo in vaso, si renderà applicabile l'aliquota ordinaria, attualmente pari al 22%.

dentemente dalla prevalenza dei primi rispetto ai secondi.

Il principio affermato è generale e, come tale, indifferente alle modalità commerciali utilizzate per la vendita. Infatti, sia nell'ipotesi in cui i beni per i quali è prevista l'applicazione di differenti aliquote IVA siano ceduti in forma indistinta in un unico contenitore (vaschetta e/o busta), sia nel caso in cui i beni siano ceduti in confezioni composte da vasi di diverse piante aromati-

che (che mantengono pertanto una propria individualità fisica) i cui elementi non sono vendibili separatamente, si rende comunque applicabile l'aliquota ordinaria sull'intero prezzo di cessione.

La soluzione interpretativa fornita dall'Agenzia delle entrate con il documento esaminato è in linea con la precedente R.M. 26 agosto 1999, n. 142/E, dove si può leggere che "si rileva che nella fattispecie prospettata si prevede l'effettuazione di una pluralità di operazioni a fronte delle quali, tra l'altro, è prevista la corrispondenza di un corrispettivo unico forfetario con la conseguenza che per le stesse non è dato applicare il corrispondente trattamento IVA differenziato... Per le suesposte considerazioni, pertanto, alle prestazioni di che trattasi si rende applicabile l'IVA con aliquota massima prevista per le opere ricomprese nella fattispecie negoziale in discorso" (4).

In buona sostanza, si conferma l'applicazione dell'aliquota IVA ordinaria (*rectius*: più alta

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Cessioni congiunte di beni con differenti aliquote IVA

L'Agenzia delle entrate, con la **risoluzione n. 56/E/2017**, ribadisce che l'**aliquota IVA ridotta** si può applicare alle **cessioni** dei soli beni per i quali la stessa è **prevista**.

Pertanto la cessione **congiunta** di beni per i quali è prevista l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta, con altri beni per i quali tale aliquota ridotta non è invece prevista, comporta l'applicazione dell'aliquota **ordinaria sul complessivo prezzo** di cessione, e ciò indipendentemente dalla prevalenza dei primi rispetto ai secondi. Il principio affermato è generale e, come tale, indifferente alle modalità commerciali utilizzate per la vendita.

tra quelle riferibili ai singoli prodotti presenti nella unitaria confezione) nel caso in cui il soggetto passivo effettui una pluralità di operazioni assoggettate ad aliquote diverse, per le quali sia previsto il pagamento di un unico corrispettivo (5).

Le conclusioni a cui è giunta l'Agenzia delle entrate contrastano, invero, con un precedente, più datato, documento di prassi. Ci riferiamo alla C.M. 24 marzo 1992, n. 19/4401105.

Il documento di prassi richiamato si era occupato, in particolare, della fatturazione delle confezioni allestite per la vendita, soprattutto in occasione delle festività pasquali e natalizie, che, pur configurandosi come un unico bene (e pertanto - si ritiene - caratterizzate da un unico prezzo di vendita), contengono vari prodotti soggetti ad aliquote diverse. Nella circolare, si può leggere che "la fatturazione di tali confezioni, comporta, un aggravio nell'emissione della fattura, nella quale deve figurare l'elenco analitico di tutti i prodotti contenuti nella confezione nonché l'indicazione, distinta per ciascuno di essi, del corrispettivo, dell'aliquota applicabile e dell'ammontare d'imposta". L'Amministrazione finanziaria concludeva affermando che la prassi di autorizzare, di volta in volta, le singole ditte che ne fanno istanza, ad emettere fatture secondo modalità che, pur nel rispetto dei requisiti sostanziali richiesti dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, consentono di non dover elencare, su ciascuna di esse,

(4) Allo stesso modo, con la risoluzione n. 111/E del 5 agosto 2004, l'Agenzia delle entrate ha affermato che "Al riguardo, si chiarisce che, per un consolidato principio di carattere generale, implicito nell'ordinamento che disciplina l'imposta sul valore aggiunto, se a fronte di prestazioni per le quali sono previste diverse aliquote viene richiesto e fatturato un corrispettivo indistinto prevale in ogni caso l'aliquota maggiore. In considerazione del tenore letterale della disposizione contemplata nel suddetto n. 120) della Tabella A, l'aliquota agevolata del 10 per cento può essere applicata unicamente alle presta-

zioni di maggior *comfort* destinate ai pazienti, mentre alle prestazioni rese nei confronti degli accompagnatori si applica l'aliquota ordinaria. Conseguentemente, dette prestazioni, rese sia ai pazienti che agli accompagnatori, se sono fatturate indistintamente con un unico importo devono essere assoggettate all'IVA nella misura ordinaria del 20 per cento".

(5) Per P. Centore (IVA 2016, IPSOA, 2016, cap. 14, paragrafo 2.3), qualora ci si voglia avvalere dell'applicazione selettiva delle diverse aliquote IVA, è necessario indicare, nel contratto, e conseguentemente nella fattura, il corrispettivo distinto.

tutti i singoli beni costituenti la confezione (6), deve considerarsi ormai principio pacificamente acquisito e come tale applicabile in linea generale e senza bisogno di specifiche richieste. È chiaro che la circolare si riferisce agli obblighi documentali e non anche alle aliquote applicabili ai vari prodotti; cionondimeno la stessa ha per oggetto la cessione "di confezioni che, pur configurandosi come un unico bene, contengono vari prodotti soggetti ad aliquote diverse". E la soluzione fornita lasciava chiaramente intendere la possibilità di applicare aliquote diverse nella cessione di una confezione unitaria ceduta come unico bene (e, quindi, con un unico prezzo) ma composta da beni con aliquote IVA diverse.

Aliquota IVA applicabile in caso di cessione di un intero fabbricato

L'orientamento interpretativo assunto dall'Agenzia delle entrate in merito alle cessioni congiunte con prezzo unitario di beni caratterizzati da aliquote IVA diverse è stato confermato da una recente sentenza della Corte di cassazione. In particolare si tratta della sentenza n. 9661 del 14 aprile 2017 della Cassazione civile, Sezione V, concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento ai fini IRES, IVA e IRAP relativo alla cessione, avvenuta tra due società operanti nel settore immobiliare, di un fabbricato cielo-terra, rispetto al quale era stata applicata dalla cedente una diversa aliquota IVA - il 20% e il 10% - evidenziando in fattura la

LA GIURISPRUDENZA

Cessione di fabbricato con due diverse aliquote IVA

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 9661/2017, ha affrontato il caso di una cessione, avvenuta tra due società operanti nel settore immobiliare, di un fabbricato cielo-terra, rispetto al quale era stata applicata dalla cedente una diversa aliquota IVA - il 20% e il 10% - evidenziando in fattura la diversa composizione del **fabbricato** ceduto, composto in parte da **"immobili strumentali"**, ai quali era stata applicata la prima aliquota, e in parte da **"case di abitazione non di lusso"**, alle quali era stata applicata la seconda. Nella presumibile considerazione che l'immobile, nel suo insieme, avesse una destinazione prevalentemente **strumentale**, la Corte ha **escluso** la possibilità di applicare l'**aliquota agevolata** alla quota parte del corrispettivo riferibile alle **unità abitative**, recuperando pertanto a tassazione il differenziale tra l'aliquota ordinaria (20% al tempo dell'operazione in esame) e l'aliquota applicata dalla società cedente (10%).

diversa composizione del fabbricato ceduto, composto in parte da "immobili strumentali", ai quali era stata applicata la prima aliquota, e in parte da "case di abitazione non di lusso", alle quali era stata applicata la seconda.

Il giudizio si concludeva nei gradi di merito sfavorevolmente per la società ricorrente, per aver il giudice escluso l'applicabilità dell'aliquota del 10% "in difetto dei presupposti richiesti dalla Legge Tupini".

La società ha impugnato per Cassazione la sentenza di secondo grado censurando la decisione che aveva escluso l'applicabilità nella fattispecie dell'aliquota IVA del 10% alle porzioni immobiliari defi-

nite dalla società cedente quali case di abitazione non di lusso.

La Cassazione, con una sintetica motivazione, ha dichiarato infondata la censura "in quanto nel caso di specie si tratta non di una pluralità di (autonomi) atti di cessione aventi ad oggetto abitazioni del tipo suindicato, bensì di un unico atto di cessione da parte di una società non costruttrice avente ad oggetto un immobile unitariamente considerato (un fabbricato da cielo a terra) il cui corrispettivo non è legittimamente parcellizzabile con una fittizia ripartizione dello stesso secondo le tipologie di diverse porzioni immobiliari al fine dell'applicazione a ciascuna di una differente aliquota IVA, la quale non può essere che unica e applicabile all'intero corrispettivo dell'immobile unitariamente valutato, anche alla luce della normati-

(6) È fatto inoltre obbligo alle imprese istanti, quale condizione per ottenere l'autorizzazione, di depositare previamente presso il competente Ufficio IVA il quadro contenente la de-

scrizione analitica dei vari tipi di confezioni e i computi relativi alle diverse aliquote IVA applicate a ciascuna di esse, con l'impegno di aggiornarlo ad ogni successiva variazione.

va richiamata dalla parte ricorrente e che si assumerebbe violata".

In sostanza, nella presumibile considerazione che l'immobile, nel suo insieme, avesse una destinazione prevalentemente strumentale (7), gli Ermellini hanno escluso la possibilità di applicare l'aliquota agevolata alla quota parte del corrispettivo riferibile alle unità abitative, recuperando pertanto a tassazione il differenziale tra l'aliquota ordinaria (20% al tempo dell'operazione in esame) e l'aliquota applicata dalla società cedente (10%).

È stato fatto notare (8) che, sebbene la sentenza non contenga un esplicito riferimento al rapporto di prevalenza tra le varie componenti dell'edificio, sembra ragionevole ritenere che l'aliquota di imposta applicabile all'intero corrispettivo pattuito debba essere individuata - in un caso come quello di specie - in funzione della prevalente destinazione dell'immobile nel suo complesso, che se fosse abitativa anziché strumentale, determinerebbe - in presenza di tutti i requisiti previsti dalle norme relative ai c.d. Edifici Tupini (9) - l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta.

Nella fattispecie concreta analizzata dalla Cassazione esisteva una norma specifica che prevedeva l'applicazione dell'aliquota ridotta in presenza di determinate caratteristiche di prevalenza della componente "abitativa" rispetto a quella "strumentale".

In assenza di una normativa specifica nazionale che preveda l'applicazione del principio di prevalenza, si "torna" (secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate) al principio generale commentato in relazione alla risoluzione n. 56/E del 3 maggio 2017, ovvero che la cessione con prezzo unitario forfetario, di due beni a cui sono applicabili due diverse aliquote IVA (una

ridotta e una ordinaria), indipendentemente dalla prevalenza di uno o dell'altro, comporta l'applicazione dell'aliquota ordinaria sull'intero importo della cessione congiunta.

Si segnala che l'Amministrazione finanziaria, con la C.M. n. 182/E dell'11 luglio 1996, paragrafo 2, ultimo periodo, in relazione a una fattispecie in cui si dovevano applicare contemporaneamente sia l'IVA che l'imposta di registro, ha avuto modo di precisare che, "nel caso, invece, in cui sia ceduto un fabbricato contenente unità immobiliari destinate solo in parte ad uso abitativo, il cedente, ove non rientri nelle categorie di soggetti sopra elencate, dovrà evidenziare distintamente i corrispettivi relativi alle vendite di abitazioni dagli altri relativi alle unità non abitative, atteso il diverso regime tributario, IVA o registro, previsto dal legislatore" (10).

L'arresto della Suprema Corte sorprende se posto in relazione alla consolidata prassi della c.d. agevolazione "prima casa", che prevede la possibilità di applicare due distinte aliquote IVA in relazione agli immobili acquistati. Si pensi al caso dell'acquisto di un'abitazione con due pertinenze da parte di un soggetto avente diritto al beneficio fiscale: l'abitazione e una pertinenza saranno fatturate con aliquota IVA "agevolata" del 4% mentre la seconda pertinenza sarà assoggettata ad IVA con aliquota del 10%; oppure l'acquisto di due abitazioni da parte di un soggetto avente diritto al beneficio fiscale: la prima sarà fatturata dal costruttore con aliquota del 4% e la seconda con aliquota del 10%. Gli esempi potrebbero continuare.

Come implicitamente previsto dalla sentenza, se le unità immobiliari in esame non fossero state vendute in blocco ma fossero state oggetto "di una pluralità di (autonomi) atti di ces-

(7) I c.d. Edifici Tupini sono le case non di lusso (D.M. 2 agosto 1969) che hanno almeno il 50% della superficie totale "fuori terra" adibita ad abitazioni e non più del 25% destinato a superficie commerciale (Legge 6 ottobre 1962, n. 1493 e Legge 2 dicembre 1967, n. 1212) e che sono costruiti in conformità alla licenza edilizia. Nella superficie delle abitazioni si considerano balconi e terrazze (R.M. 9 febbraio 1982, n. 370924).

(8) Cfr. M. Peirola, in *il fisco*, n. 20/2017, pag. 1984.

(9) Si veda nota 7.

(10) Nel sistema dell'imposta di registro è esplicitamente

previsto che nel caso di sottoposizione a tassazione di beni per i quali la legge prevede l'applicazione di aliquote diverse, si applica l'aliquota più elevata quando il loro valore sia complessivamente dichiarato; viceversa nel caso di ripartizione del valore per ciascuno dei beni da tassare, ognuno di essi sconta la propria aliquota. Tale sistema di tassazione ha un inevitabile riflesso in campo IVA, in quanto nel caso di cessione di fabbricato strumentale in esenzione da IVA, si applica il registro in misura fissa, mentre nel caso di cessione di fabbricato abitativo, il registro è dovuto in misura proporzionale (A. Busani, in *Quotidiano del Fisco* del 21 aprile 2017).

sione aventi ad oggetto abitazioni del tipo suindicato”, con indicazione del corrispettivo relativo a ciascuna di essa, si sarebbero applicate le aliquote IVA specificamente previste per ciascuna tipologia di immobile. Pertanto, applicando le conclusioni a cui è giunta la Suprema Corte con la sentenza in commento, si

giunge alla conclusione secondo cui lo stesso negozio giuridico sarebbe tassato in modo diverso nel caso in cui l'intero edificio oggetto della compravendita fosse trasferito mediante un unico contratto ovvero mediante una pluralità di contratti stipulati tra le medesime parti nello stesso contesto (11).

(11) In senso conforme si veda A. Busani, in *Quotidiano del Fisco* del 21 aprile 2017.