

# Le cessioni di beni con diverse aliquote IVA nell'ordinamento e nella giurisprudenza unionali

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

L'**Agenzia delle entrate** ritiene che la **cessione congiunta** a prezzo indistinto di beni per i quali sono previste **diverse aliquote IVA** deve essere assoggettata all'imposta con l'applicazione dell'aliquota IVA **più elevata**. L'ordinanza n. 9661/2017 della Corte di cassazione ha sostanzialmente condiviso tale orientamento. L'interpretazione dell'Agenzia delle entrate non sembra tuttavia allineata alle pronunce della **Corte di Giustizia** dell'Unione Europea, secondo le quali risulta preliminarmente necessario **verificare** se le **operazioni** debbano essere considerate come **unitarie** (intese quali operazioni collegate da vincolo di accessorietà) oppure come operazioni complesse (nel senso di operazioni composte da beni/prestazioni autonomi e distinti, senza vincoli di accessorietà). Da tale distinzione discende un differente trattamento ai fini dell'applicazione delle aliquote IVA per le cessioni congiunte di beni.

In un precedente contributo dedicato al trattamento ai fini IVA della cessione congiunta di beni con differenti aliquote, traendo spunto dalla pubblicazione della risoluzione n. 56/E del 3 maggio 2017 dell'Agenzia delle entrate e dal deposito della sentenza della Cassazione civile, Sezione V, n. 9661 del 14 aprile 2017, sono stati presentati gli orientamenti della prassi e della giurisprudenza nazionale in materia (1). Con il presente intervento si intende verificare se le interpretazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria e gli arresti della giurisprudenza di legittimità si pongono o meno in contrasto con l'ordinamento unionale e la giurisprudenza della Corte di Giustizia.

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 56/E/2017, ha ribadito il proprio orientamento interpretativo, già evidenziato nelle risoluzioni n. 142/E del 26 agosto 1999 e n. 111/E del 5 agosto 2004, affermando 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 espressamente 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 (*rectius*: più alta) sul complessivo prezzo di cessione, e ciò indipendentemente dalla prevalenza dei primi rispetto ai secondi.

L'ordinanza n. 9661 del 14 aprile 2017 della Corte di cassazione ha sostanzialmente condiviso tale orientamento.

Il principio affermato dall'Agenzia delle entrate, peraltro, risulta essere indifferente rispetto 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, sia nel caso in cui i beni siano ceduti in confezioni composte da singole unità che mantengono una propria individualità fisica (i cui elementi non sono vendibili separatamente), si rende comunque applicabile l'aliquota più elevata sull'intero prezzo di cessione.

La chiave interpretativa utilizzata dall'Agenzia delle entrate, a una prima lettura, potrebbe apparire conforme ai principi comunitari dell'IVA secondo i quali le disposizioni agevolative,

(\*) ACP Studio - Alonzo Committeri & Partners

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

(1) Si veda G.M. Committeri - P. Stella Monfredini, "Il trattamento IVA della cessione congiunta di beni con aliquote diverse", in *Corr. Trib.*, n. 40/2017, pag. 3142.

quali quelle che prevedono l'applicazione di un'aliquota ridotta rispetto a quella ordinaria, devono necessariamente essere interpretate in modo restrittivo dagli Stati membri. In realtà, tale affermazione merita di essere ulteriormente approfondita al fine di verificare se i beni (caratterizzati da diverse aliquote IVA) oggetto della cessione congiunta con prezzo indistinto siano "legati" l'uno all'altro da un vincolo di accessorietà ovvero mantengano una propria autonomia e individualità.

### Le regole comunitarie e le posizioni della Corte di Giustizia

A livello comunitario, la materia dell'IVA era inizialmente disciplinata dalla Direttiva del Consiglio 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (c.d. Sesta Direttiva), la quale ha subito ripetute modifiche. In particolare, per quel che qui rileva, in forza della Direttiva 92/77/CEE del Consiglio del 19 ottobre 1992, è stato introdotto nella Sesta Direttiva il principio cardine del sistema comunitario dell'IVA, secondo cui gli Stati membri hanno la facoltà di adottare una o due aliquote ridotte rispetto a quella ordinaria solo in relazione alle tipologie di prestazioni specificamente indicate dalle Direttive stesse. In tal modo, il legislatore comunitario ha tracciato un perimetro di operazioni assog-

#### LA GIURISPRUDENZA UE

##### Divieto di estendere le aliquote agevolate a operazioni non previste

Il consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia ritiene che le **disposizioni** in materia di **aliquote ridotte vadano interpretate restrittivamente**, con il conseguente divieto, per gli Stati membri, di estendere l'applicazione delle aliquote agevolate ad operazioni non previste. Tenuto conto che le aliquote ridotte costituiscono un'eccezione all'applicazione dell'aliquota ordinaria, spetta al **contribuente** l'onere di **provare** l'esistenza dei **presupposti** per la loro applicazione.

gettabili ad aliquote ridotte, lasciando però all'autonomia degli Stati membri di individuare, entro tale perimetro, le transazioni che possono beneficiare dell'IVA agevolata. Gli Stati membri, da un lato, non possono applicare le aliquote ridotte a tipologie di prestazioni che non rientrino nella cornice designata dalla normativa comunitaria; dall'altro lato, fermo il rispetto del principio di neutralità fi-

sca, possono prevedere il beneficio soltanto per alcune di tali tipologie, escludendone altre. Il principio sopra illustrato è tuttora presente nella Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 ("Direttiva IVA"), la quale ha abrogato e sostituito la Sesta Direttiva (2).

Il comma 2 dell'art. 98 della Direttiva IVA prevede che "Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III".

Il consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia ritiene che le disposizioni in materia di aliquote ridotte vadano interpretate restrittivamente, con il conseguente divieto, per gli Stati membri, di estendere l'applicazione delle aliquote agevolate ad operazioni non previste (3).

Tenuto conto che le aliquote ridotte costituiscono un'eccezione all'applicazione dell'aliquo-

(2) Gli Stati membri sono autorizzati ad applicare una o due aliquote ridotte con riferimento unicamente a determinate categorie di cessioni di beni e prestazioni di servizi (allegato III alla Direttiva IVA), per le quali gli Stati membri possono far ricorso alla nomenclatura combinata per delimitare con precisione le categorie in questione (art. 98).

In ogni caso, le aliquote ridotte sono fissate a una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5% (art. 99 della Direttiva 2006/112/CE). Gli Stati membri possono, inoltre, applicare aliquote inferiori al 5% a determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi, a condizione che tali aliquote fossero già in vigore al 1° gennaio 1991 e che la loro applicazione, oltre a essere conforme alla legislazione comunitaria, risponda a specifiche ragioni di interesse sociale (art. 110).

(3) La determinazione e la definizione delle operazioni che

possono fruire di un'aliquota ridotta rientra nella competenza degli Stati membri (CGE, 11 ottobre 2001, causa C-267/99).

L'applicazione selettiva, cioè limitata a talune operazioni riconducibili alle categorie indicate nell'allegato III, dell'aliquota ridotta non può essere esclusa, sempreché non implichi un rischio di distorsione della concorrenza (CGE, 3 aprile 2008, causa C-442/05).

L'introduzione e il mantenimento di aliquote IVA ridotte inferiori all'aliquota normale sono ammesse solamente qualora non violino il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, il quale vieta che merci o prestazioni di servizi analoghe, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (CGE, 3 aprile 2008, causa C-442/05).

## IVA

ta ordinaria, spetta al contribuente l'onere di provare l'esistenza dei presupposti per la loro applicazione (4).

Si ricorda inoltre che, se la cessione o prestazione è accessoria a cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette a diverse aliquote, senza pattuizione di un prezzo unitario, è possibile ripartire il corrispettivo dell'operazione secondaria in proporzione alle diverse basi imponibili delle operazioni principali, per effetto del principio di accessoria codificato, nel nostro ordinamento, dall'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972 (5).

Ed è proprio sulla presenza o meno del vincolo di accessoria tra i beni ceduti congiuntamente che, come anticipato, si ritiene necessario svolgere un'ulteriore analisi. Nel caso infatti che, tra i beni oggetto della cessione unitaria a prezzo indistinto, esista un vincolo di accessoria (nel senso che esiste un bene principale che caratterizza la cessione congiunta e un bene accessorio come definito dall'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972), ne discende che l'intero prezzo della cessione congiunta deve essere assoggettato all'aliquota prevista per il bene principale (6).

Nella sentenza della Corte di Giustizia relativa alla causa C-384/01, concernente l'applicazione congiunta di un'aliquota ridotta agli abbonamenti di reti pubbliche di distribuzione di gas e di elettricità e dell'aliquota ordinaria per il consumo dei due beni, la Corte ha avuto modo di affermare che "l'introduzione e il mantenimento di aliquote IVA ridotte inferiori all'aliquota normale fissata dall'art. 12, n. 3, lett. a), della Sesta Direttiva sono ammissibili solo se non violano il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, il quale osta a che merci di uno stesso tipo, che si trovano quindi in concorrenza le une con le altre, siano trattate in maniera diversa sotto il

profilo dell'IVA (sentenza 3 maggio 2001, causa C-481/98, Commissione/Francia, Racc. pag. I-3369, punti 21 e 22)". La Corte, nella sentenza richiamata, afferma inoltre che "la Commissione non ha fornito alcun elemento che consenta di concludere che il suddetto principio sia, nel caso di specie, violato attraverso l'applicazione selettiva dell'aliquota IVA ridotta ad un solo aspetto della fornitura di gas e di elettricità". Comunque, continua la Corte di Giustizia, "nel testo dell'art. 12, n. 3, lett. b), della Sesta Direttiva, nulla impone che tale disposizione venga interpretata nel senso che richieda che l'aliquota ridotta si applichi solo qualora riguardi tutte le forniture di gas naturale e di elettricità. Anche se nel testo francese di tale disposizione viene usato l'articolo determinativo 'aux' (alle) davanti al termine 'fournitures' (forniture), un raffronto tra le diverse versioni linguistiche, di cui talune non usano l'articolo determinativo, fa propendere per un'interpretazione secondo la quale un'applicazione selettiva dell'aliquota ridotta non può essere esclusa, a condizione che essa non comporti alcun rischio di distorsione della concorrenza. Peraltro, poiché l'aliquota ridotta costituisce l'eccezione, la limitazione della sua applicazione ad aspetti concreti e specifici, come l'abbonamento che dà diritto ad un quantitativo minimo di elettricità per gli abbonati, è coerente con il principio secondo cui le esenzioni o le deroghe devono essere interpretate in senso restrittivo. Occorre quindi concludere che la Commissione non ha dimostrato che l'applicazione di un'aliquota ridotta al solo abbonamento che dà diritto a una fornitura minima di energia impone necessariamente l'applicazione della stessa aliquota ridotta a qualsiasi altra fornitura di energia".

Dalla richiamata sentenza (7) emerge come la Corte di Giustizia abbia verificato in primo

(4) Principio sancito anche dalla nostra giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. 9 maggio 2003, n. 7124, Id., 23 novembre 2001, n. 14904 e Id., 20 novembre 2001, n. 14567).

(5) C.M. 27 aprile 1973, n. 32/501388, R.M. 3 novembre 1976, n. 363556; R.M. 12 aprile 1980, n. 331171.

(6) Si confrontino le sentenze della Corte di Giustizia relative alle cause C-42/14, Minister; C-224/11, BGZ; C-276/09, Every-

thing Everywhere; C-425/06, Part Service; C-111/05, Aktiebolaget; C-251/05, Talacre; C-41/04, Levob; C-34/99, Primback; C-349/96, CPP.

(7) Ma alle stesse conclusioni giungono le sentenze della Corte di Giustizia relative alle cause C-94/09, Francia; C-442/05, Germania.

luogo se le operazioni debbano essere considerate come unitarie (nel senso di operazioni collegate da vincolo di accessorietà) oppure come operazioni complesse (intese quali operazioni composte da beni/prestazioni autonomi e distinti, senza vincoli di accessorietà). In secondo luogo, dopo aver verificato di essere in presenza di un'operazione complessa, la Corte UE ha stabilito che le aliquote devono essere applicate in modo selettivo (in altre parole con applicazione della rispettiva aliquota a ciascun singolo bene) a condizione che non sia violato il principio della neutralità fiscale e che non si verifichi alcun rischio di distorsione della concorrenza.

Ulteriormente, per la Corte di Giustizia, a differenza di quanto traspare dai documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria nazionale, non assume carattere decisivo la fissazione di un prezzo unico forfetario per la cessione/prestazione congiunta. Con la sentenza relativa alla causa C-276/09, *Everything Everywhere Ltd* già *T-Mobile (UK) Ltd*, precisamente al paragrafo 29, la Corte afferma infatti che "la circostanza, evidenziata nell'ottava questione sottoposta, che nel testo del contratto sia specificamente identificato un distinto prezzo per l'asserito servizio finanziario e che tale prezzo sia indicato separatamente nelle fatture inviate ai clienti non è, di per sé, determinante. Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte, il fatto che venga fatturato un prezzo unico o che siano contrattualmente previsti prezzi distinti non ha importanza decisiva al fine di determinare se si debbano ritenere sussistenti due o più operazioni distinte ed indipendenti o un'o-

perazione economica unica (v., in tal senso, sentenze CPP, cit., punto 31, nonché 27 ottobre 2005, causa C-41/04, *Levob Verzekeringen* e *OV Bank*, *Racc.* pag. I-9433, punto 25)" (8).

### **La cessione congiunta di prodotti editoriali con altri beni**

Meritano di essere ulteriormente approfonditi gli effetti dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate in relazione alle cessioni congiunte a prezzo indistinto di prodotti editoriali (per i quali è prevista un'aliquota IVA agevolata) con altri beni (per i quali non è prevista alcuna aliquota ridotta).

L'art. 74, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, regola il particolare regime speciale IVA per il settore editoriale.

Il regime speciale IVA-editoria, in deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo del D.P.R. n. 633/1972, prevede che l'imposta sia dovuta per il commercio di giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi, dagli editori - con regime monofase - sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione al numero delle copie vendute. Come anticipato, per la cessione di giornali e notiziari quotidiani, libri e periodici è prevista l'applicazione di un'aliquota agevolata del 4% (9).

L'art. 74, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 633/1972 prevede la possibilità di applicare il regime speciale IVA anche alle cessioni congiunte di giornali quotidiani, di periodici, di libri con altri beni diversi dai supporti integrativi.

(8) La Corte di Giustizia prosegue affermando che "Ne consegue che i clienti dell'*Everything Everywhere* che pagano le loro fatture di telefonia mobile con uno dei metodi di pagamento che danno luogo al versamento delle SPHC non intendono acquistare due prestazioni distinte, vale a dire una prestazione di telefonia mobile ed una prestazione che consisterebbe nel garantire la gestione dei loro pagamenti. Dal punto di vista del cliente, la prestazione di servizi di gestione dei pagamenti, asseritamente fornita dal prestatore di servizi di telecomunicazione ai suoi clienti in caso di pagamento di detti servizi con determinate modalità, in circostanze come quelle di cui alla causa principale deve essere considerata, ai fini dell'IVA, come accessoria alla prestazione principale di servizi di telecomunicazioni (v., per analogia, sentenza 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, *Madgett e Baldwin*, *Racc.*

pag. I-6229, punti 24 e 25)".

(9) Tabella A, Parte II (Beni e servizi soggetti all'aliquota del 4%), n. 18), allegata al D.P.R. n. 633/1972 "giornali e notiziari quotidiani, dispacci delle agenzie di stampa, libri, periodici, anche in scrittura braille e su supporti audio-video magnetici per non vedenti e ipovedenti, ad esclusione dei giornali e periodici pornografici e dei cataloghi diversi da quelli di informazione libraria, edizioni musicali a stampa e carte geografiche, compresi i globi stampati; carta occorrente per la stampa degli stessi e degli atti e pubblicazioni della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica; materiale tipografico e simile attinente alle campagne elettorali se commissionato dai candidati o dalle liste degli stessi o dai partiti o dai movimenti di opinione politica".

Le cessioni congiunte di giornali quotidiani, di periodici e dei libri con supporti integrativi (intendendosi per tali i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori, videomagnetici o digitali ceduti, anche gratuitamente, in unica confezione, unitamente ai libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le università, ivi inclusi i dizionari, ed ai libri fruibili dai disabili visivi, a condizione che i beni unitamente ceduti abbiano prezzo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commercializzabili separatamente) sono soggette all'aliquota IVA

agevolata del 4% e l'imposta può applicarsi (in alternativa al numero delle copie effettivamente vendute) in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfetizzazione della resa del 70% per i libri e dell'80% per i giornali quotidiani e periodici (esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi).

In particolare il regime speciale si applica anche se i giornali quotidiani, i periodici ed i libri sono ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione, sempreché il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al 50% del prezzo dell'intera confezione; in ogni caso l'imposta si applica con l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti (10).

La norma prevede, quindi, espressamente l'applicazione dell'aliquota di ciascuno dei beni ce-

#### SOLUZIONI OPERATIVE

##### **Cessioni congiunte di prodotti editoriali con supporti integrativi**

Le cessioni congiunte di giornali quotidiani, di periodici e dei libri con supporti integrativi sono soggette all'**aliquota IVA agevolata** del 4% e l'imposta può applicarsi (in alternativa al numero delle copie effettivamente vendute) in relazione al numero delle **copie consegnate o spedite, diminuito** a titolo di forfetizzazione della **resa del 70% per i libri e dell'80% per i giornali** quotidiani e periodici. In particolare il regime speciale si applica anche se i giornali quotidiani, i periodici ed i libri sono ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione, sempreché il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al 50% del prezzo dell'intera confezione; in ogni caso l'imposta si applica con l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti.

duti. La norma speciale prevale rispetto al regime ordinario e, pertanto, al caso di specie non possono essere estese le conclusioni a cui è giunta l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 56/E del 3 maggio 2017.

Per le cessioni congiunte di quotidiani, periodici e libri con altri beni (diversi dai supporti integrativi), realizzate nell'ambito del regime speciale IVA editoria, l'Amministrazione finanziaria, con le circolari nn. 328/E del 24 dicembre 1997 e 23/E del 24 luglio 2014, ha altresì fornito i criteri di determinazione del rapporto costo/-

prezzo ed imputazione dell'aliquota propria di ciascuno dei beni.

In particolare, secondo le indicazioni di cui ai richiamati documenti di prassi, il prezzo dell'intera confezione deve essere rapportato ai costi sostenuti per la produzione o l'acquisto del singolo bene ceduto congiuntamente alla pubblicazione (anche gratuitamente) risultanti dalle fatture d'acquisto. Non assumono rilievo i costi che non siano specificamente ed esclusivamente imputabili al suddetto bene.

Ai fini dell'applicazione dell'IVA con l'aliquota propria di ciascuno dei beni ceduti dovrà, pertanto, assumersi come base imponibile, cui imputare l'aliquota propria del bene diverso dal prodotto editoriale, il costo specificamente inerente al medesimo bene abbinato al prodotto editoriale. Ne consegue, quindi, l'applicazione dell'aliquota propria del prodotto editoriale alla base imponibile costituita dalla differenza tra il prezzo della confezione e il suddetto costo

(10) Non rientrano nella fattispecie in argomento le cessioni di giornali quotidiani, di periodici e di libri con allegati aventi le caratteristiche di una pubblicazione a stampa. Considerata l'omogeneità della natura dei beni, non si configura una vendita di prodotti editoriali con beni congiunti, bensì una vendita di

un unico prodotto editoriale e, quindi, si applica il trattamento fiscale previsto per il prodotto editoriale principale ed il relativo allegato, unitariamente considerati (circolare n. 23/E del 24 luglio 2014).

del bene congiunto (che resta soggetto all'aliquota IVA sua propria).

I criteri di cui sopra sono validi anche per determinare se il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al 50% del prezzo dell'intera confezione. Il superamento della predetta percentuale determina l'applicazione al prodotto editoriale, e relativo bene abbinato (e quindi all'intero prezzo di vendita al pubblico), dell'IVA nei modi ordinari (11).

Nel caso di cessioni congiunte di prodotti editoriali con altri beni, pertanto, gli editori dovranno porre particolare attenzione al regime IVA applicato (speciale o ordinario), in quanto si configurano effetti diversi in relazione alla determinazione della base imponibile e alle aliquote IVA applicabili.

### Considerazioni conclusive

Con la risoluzione n. 56/E/2017, l'Agenzia delle entrate ha confermato il proprio orientamento interpretativo secondo il quale la cessione congiunta a prezzo indistinto di beni per i quali sono stabilite diverse aliquote IVA deve essere assoggettata all'imposta con l'applicazione dell'aliquota IVA più elevata (12).

#### LA PRASSI AMMINISTRATIVA

##### Cessioni congiunte di prodotti editoriali con beni diversi dai supporti integrativi

Per le cessioni congiunte di quotidiani, periodici e libri con altri beni, diversi dai supporti integrativi, realizzate nell'ambito del regime speciale IVA editoria, secondo l'Amministrazione finanziaria, il prezzo dell'intera confezione deve essere rapportato ai costi sostenuti per la produzione o l'acquisto del singolo bene ceduto congiuntamente alla pubblicazione risultanti dalle fatture d'acquisto. Non assumono rilievo i costi che non siano specificamente ed esclusivamente imputabili al suddetto bene. Ai fini dell'applicazione dell'IVA con l'aliquota propria di ciascuno dei beni ceduti dovrà, pertanto, assumersi come base imponibile, cui imputare l'aliquota propria del bene diverso dal prodotto editoriale, il costo specificamente inerente al medesimo bene abbinato al prodotto editoriale. Ne consegue, quindi, l'applicazione dell'aliquota propria del prodotto editoriale alla base imponibile costituita dalla differenza tra il prezzo della confezione e il suddetto costo del bene congiunto (che resta soggetto all'aliquota IVA sua propria).

L'ordinanza n. 9661 del 14 aprile 2017 della Corte di cassazione ha confermato tale orientamento.

Per trovare un documento di prassi che valorizzi l'applicazione in modo selettivo delle diverse aliquote IVA ai diversi beni componenti la cessione congiunta, dobbiamo risalire alla circolare del Ministero delle Finanze 24 marzo 1992, n. 19/4401105.

L'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, secondo cui "per un consolidato principio di carattere generale, implicito nell'ordinamento che disciplina l'IVA, se a fronte di prestazioni per le quali sono previste aliquote diverse viene richiesto e fatturato un corrispettivo indistinto prevale in ogni caso l'aliquota maggiore" (13), non sembra, tuttavia, allineata

agli arresti giurisprudenziali della Corte di Giustizia.

In particolare per la Corte di Giustizia, come abbiamo avuto modo di osservare, non pare decisiva l'evenienza della fissazione di un prezzo unico indistinto per la cessione/prestazione congiunta (14).

Ulteriormente - secondo l'ordinamento unionale, nell'interpretazione fornita dalle sentenze della Corte di Giustizia - appare necessario verificare in primo luogo se le operazioni debba-

(11) Un esempio numerico può aiutare a capire il meccanismo:

1) prezzo complessivo della confezione: euro 10,00;  
2) costo del bene congiunto sostenuto dall'editore: euro 2,00;

3) aliquota IVA prodotto editoriale: 4%;

4) aliquota IVA altro bene ceduto congiuntamente: 22%.

Possiamo applicare il regime speciale in base al metodo delle copie effettivamente vendute in quanto il costo del bene ceduto congiuntamente al prodotto editoriale non supera il 50% del prezzo dell'intera confezione;

5) base imponibile aliquota ordinaria: euro 2,00;

6) base imponibile aliquota ridotta: euro 8,00.

IVA da versare da parte dell'editore per ciascuna copia di confezione venduta: euro 2,00 : 1,22 x 0,22 + euro 8,00 : 1,04 x 0,04 = euro 0,67.

(12) In senso conforme risoluzione n. 111/E del 5 agosto 2004 e R.M. n. 142/E del 26 agosto 1999.

(13) Risoluzione n. 111/E/2004.

(14) Si confronti la sentenza relativa alla causa C-276/09, Everything Everywhere Ltd già T-Mobile (UK) Ltd.

no essere considerate come unitarie (nel senso di operazioni collegate da vincolo di accessorietà) oppure come operazioni complesse (intese quali operazioni composte da beni/prestazioni autonomi e distinti, senza vincoli di accessorietà).

Nel caso esista un vincolo di accessorietà tra i beni oggetto della cessione unitaria a prezzo indistinto, ne discende che l'intero prezzo della

cessione congiunta deve essere assoggettato all'aliquota prevista per il bene principale. Viceversa, in presenza di un'operazione complessa, la Corte ha stabilito che le aliquote devono essere applicate in modo selettivo a condizione che non sia violato il principio della neutralità fiscale, e che non si verifichi alcun rischio di distorsione della concorrenza.

## RIVISTE

### Bilancio e reddito d'impresa

Mensile per il direttore amministrativo e il professionista



La nuova rivista che affronta tutte le tematiche legate alla **redazione del bilancio** e alla **determinazione del reddito d'impresa**.

Fornisce approfondimenti circa le valutazioni di bilancio, la revisione e il controllo contabile, le operazioni straordinarie, gli adempimenti legati all'approvazione del bilancio, i principi contabili e le norme fiscali in materia di reddito d'impresa.

Inoltre garantisce l'**aggiornamento sulle novità normative**, di prassi e di giurisprudenza che impattano sul bilancio, gli effetti a livello di reddito imponibile delle scelte contabili e delle valutazioni, tutto ciò che concerne i documenti di informativa finanziaria e gli adempimenti societari correlati.

La rivista non presenta articoli generici e divulgativi, ma punta su interventi che individuano **problematiche particolari** e suggeriscono **interpretazioni originali**: argomenti controversi o di difficile interpretazione, problematiche aperte non af-

frontate dall'Amministrazione finanziaria o dalla stessa risolte con interpretazioni in tutto o in parte non condivisibili.

È pertanto lo strumento necessario per consulenti e uomini d'azienda che redigono il i conti annuali e che si confrontano con le connesse problematiche fiscali.

La nuova testata è ancora più efficace affrontando le tematiche e i dubbi che ogni giorno affronta chi si occupa di bilancio o fiscalità d'impresa.

**Supporto: carta, web, tablet**

**Per informazioni o per l'acquisto:**

- **Redazione:** Tel. 02.82476085
- **Servizio Informazioni Commerciali**  
Tel. 02.82476794  
E-mail: [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)
- **Agenzie Ipsoa di zona**  
([www.ipsoa.it/agenzie](http://www.ipsoa.it/agenzie))
- **shop.wki.it**