



IVA UE

CESSIONE DI BENI CON FINANZIAMENTO: UN'UNICA OPERAZIONE AI FINI IVA

RIFERIMENTI

- Artt. 2, 10 e 12, DPR n. 633/72
- Sentenza Corte Giustizia UE 8.12.2016, Causa C-208/15

IN SINTESI

Recentemente la Corte di Giustizia UE ha affrontato il trattamento IVA applicabile da un'operazione consistente nella cessione di beni ad un cliente e nella concessione allo stesso di un prestito destinato all'acquisto di tali beni.

Nel momento in cui l'ottenimento del prestito per l'acquisto dei beni "costituisce non già un fine in sé, bensì unicamente un mezzo che consente" al cliente di acquistare i beni necessari per la sua attività, quanto sopra descritto va considerato un'unica operazione, nella quale la cessione dei beni costituisce la prestazione principale.

SERVIZI COLLEGATI

Settimana
Professionale

SCHEDA OPERATIVE fisco

Il **finanziamento concesso per l'acquisto di sementi** nell'ambito di una "cooperazione agricola integrata" costituisce un'unica operazione ai fini IVA nella quale la cessione dei beni costituisce la prestazione principale che attrae all'imponibilità anche l'operazione finanziaria (la base imponibile della cessione è costituita tanto dal prezzo delle sementi quanto dagli interessi sui prestiti concessi agli agricoltori).

Questo il principio che la Corte di Giustizia UE ha enunciato nella sentenza 8.12.2016 relativa alla causa C-208/15.

IL FATTO OGGETTO DELLA CAUSA C-208-15

Una società ungherese opera come "integratore" nell'ambito di un'operazione propria del sistema agricolo ungherese, detta di "cooperazione integrata". L'operazione è disciplinata dal principio secondo cui l'integratore conclude un contratto con un agricoltore, tramite il quale gli concede un prestito utilizzabile per acquistare le sementi e altri prodotti necessari all'attività agricola.

L'agricoltore cede la produzione sia all'integratore che gli ha ceduto le sementi e concesso il prestito sia direttamente sul mercato tramite l'integratore stesso.

In base ai contratti conclusi la società si impegna a sostenere, anche sotto il profilo tecnologico, la produzione degli agricoltori così come a finanziare l'acquisto delle sementi e altri prodotti necessari alla produzione di prodotti agricoli.

Gli agricoltori, di contro, si impegnano a coltivare i prodotti e utilizzare i prestiti accordati dalla società unicamente per acquistare da quest'ultima sementi e altri beni necessari alla produzione agricola. La società, ha fatturato la vendita delle sementi agli agricoltori imponibile IVA, mentre ha esentato gli interessi riferiti ai prestiti.

A seguito di una verifica fiscale, l'Ufficio locale ungherese ha constatato, in relazione agli interessi percepiti sui prestiti e fatturati in esenzione, una differenza di IVA dovuta. Conseguentemente, l'Ufficio ha ingiunto alla società di versare l'imposta dovuta, maggiorata degli interessi di mora e infliggendo anche una sanzione.

La Direzione superiore ha confermato nel merito la decisione dell'Ufficio locale, osservando che i prestiti destinati all'acquisto delle sementi e altri prodotti necessari sono elementi intrinseci del servizio di "cooperazione integrata" fornito dalla società.

Nel corso del procedimento avviato innanzi il Giudice di primo grado, è stata confermata la posizione della Amministrazione tributaria ungherese. In sede di giudizio era stato constatato che i prestiti accordati agli agricoltori potevano essere utilizzati esclusivamente per l'acquisto di sementi presso la società, cosicché i crediti e le cessioni delle sementi stesse costituivano 2 elementi intrinseci dello stesso servizio "complesso di cooperazione integrata".

Secondo il Giudice tali prestazioni avevano la medesima finalità, sicché gli interessi dei crediti utilizzati per l'acquisto delle sementi costituivano mere spese accessorie alla cessione, dato che quest'ultima costituisce prestazione principale nel quadro dell'operazione complessa.

La società ha proposto ricorso innanzi la superiore Corte Suprema ungherese avverso la sentenza di primo grado. In relazione a tale procedimento i Giudici hanno deciso di sospendere il procedimento e sottoporre alla Corte di Giustizia UE le seguenti **questioni pregiudiziali**:

- "1) Se gli articoli 1, paragrafo 2, 2, paragrafo 1, lettere a) e c), 14, paragrafo 1, 24, paragrafo 1, 73, 78, lettera b), e 135, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che la cessione di beni e la concessione di un prestito effettuate in base ad un contratto stipulato fra l'integratore e l'integrato costituiscono operazioni indipendenti ("distinct and independent") ai fini dell'IVA, oppure nel senso che viene posta in essere un'operazione unica ("single") la cui base imponibile comprende, oltre al corrispettivo per i beni ceduti, gli interessi del prestito concesso.
- 2) Ove l'ultima interpretazione sia conforme alla direttiva IVA, se la suddetta direttiva possa essere interpretata, in relazione all'operazione unica (single) comprendente la cessione di beni

soggetta ad IVA e la prestazione di servizi esente da IVA, nel senso che l'operazione costituisce una deroga al principio della generalità dell'IVA. In caso di risposta affermativa, quali criteri debbano ricorrere.

3) *Se sulla risposta alle questioni precedenti, e, in caso affermativo, in che misura, influisca la circostanza che l'integratore, in base al contratto, e su richiesta di questi, possa effettuare nuove prestazioni di servizi a favore dell'integrato e/o possa acquistare i beni agricoli prodotti dall'integrato".*

LA SENTENZA 8.12.2016 CAUSA C-208-15

La Corte di Giustizia UE, richiamando alcune sentenze comunitarie, rammenta che:

- in alcuni casi più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dar così luogo a un diverso trattamento ai fini dell'imposta (imponibilità / esenzione), devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti;
- dà luogo ad un'unica operazione quando più elementi o atti forniti dallo stesso soggetto passivo sono connessi tra di loro al punto di formare oggettivamente un'unica operazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe un carattere artificioso;
- la prestazione si considera accessoria e non principale quando non costituisce per il destinatario un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore.

Considerato che:

- l'operazione di "cooperazione integrata" è disciplinata dal principio secondo cui l'integratore concede un prestito ad un integrato (agricoltore), che quest'ultimo può utilizzare soltanto per acquistare sementi dall'integratore;
- la concessione del prestito all' agricoltore non costituisce una prestazione che abbia un interesse autonomo:

i Giudici comunitari hanno dichiarato che:

- a) un'operazione di "cooperazione agricola integrata" in base alla quale un operatore economico cede dei beni a un agricoltore e gli concede un prestito destinato all'acquisto degli stessi, costituisce un'unica operazione, nella quale la cessione dei beni costituisce la prestazione principale. La base imponibile di tale unica operazione è costituita tanto dal prezzo dei beni quanto dagli interessi sui prestiti concessi all'agricoltore;
- b) la circostanza che la società possa fornire all'agricoltore servizi supplementari o acquistare la sua produzione agricola non incide sulla qualificazione dell'operazione in esame come unica operazione ai fini IVA.

LA DISCIPLINA NAZIONALE

In Italia, le cessioni / prestazioni accessorie sono disciplinate dall'art. 12, DPR n. 633/72, in base al quale l'operazione accessoria, quella cioè che assume una posizione secondaria e subordinata rispetto a quella principale, segue le stesse regole dell'operazione principale.

Affinché si configuri un'operazione accessoria è necessario che:

- vi sia un'operazione principale a cui collegare quella accessoria, al fine di integrarla, completarla o renderla possibile;
- la cessione / prestazione accessoria avvenga tra gli stessi soggetti dell'operazione principale;
- l'operazione accessoria / subordinata sia effettuata direttamente dal cedente / prestatore dell'operazione principale, ovvero per suo conto e a sue spese (mandato senza rappresentanza).

Il comma 2 del citato art. 12 prevede che *"se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile"*. Alla luce della sentenza in commento, il comma 2 va interpretato di conseguenza, includendo anche le cessioni / prestazioni accessorie esenti (non soltanto quelle imponibili) nel concetto di accessorietà alla cessione / prestazione principale. ■