

Risoluzione del 16/10/1990 n. 666305 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

Iva. Detrazione. Acquisto di omaggi natalizi. Iva. Emissione della nota di variazione. Risoluzione del contratto.

Sintesi: Poiche' la detraibilita' dell'iva spetta su tutti gli acquisti relativi all'esercizio dell'impresa, e' legittima la detrazione dell'iva assolta sui beni acquistati per farne omaggio ai clienti, configurandosi tale attivita' promozionale come connessa a quella propria dell'impresa. Viceversa, non e' detraibile l'iva assolta sugli omaggi fatti ai dipendenti, difettando la connessione con l'attivita' d'impresa. In ipotesi di risoluzione del contratto per il verificarsi della clausola risolutiva in esso contemplata, il cedente ha diritto ad attivare la procedura di variazione di cui all'art. 26, DPR 633/72, con l'obbligo per il cessionario di eseguire la corrispondente rettifica, indipendentemente dalla circostanza che successivamente sia sorto un contenzioso giudiziario in merito alla risoluzione del contratto.

Testo:

L'Ispettorato compartmentale tasse di ... ha mosso in sostanza osservazioni in ordine a taluni rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione elevato in data 23 settembre 1989, a carico della s.r.l. In particolare, le suddette osservazioni riguarderebbero:

a) i rilievi nn. 1/1984, 2/1985 e 2/1986, con i quali i verbalizzanti avrebbero ritenuta illegittima la detraibilita' dell'IVA operata dalla parte in relazione agli acquisti di prodotti alimentari, liquori e champagne.

Cio', in quanto difetterebbe nella fattispecie, secondo i verificatori, il prescritto requisito dell'inerenza all'attivita', trattandosi di societa' che ha per oggetto sociale la produzione e la commercializzazione di laterizi, travi ed altre strutture in cemento armato. In proposito, la parte, con l'istanza qui trasmessa in copia dall'Organo ispettivo, eccepisce, sulla base di talune declaratorie ministeriali, l'infondatezza dei rilievi in questione, in quanto gli acquisti dei prodotti sopra menzionati riguarderebbero "omaggi natalizi" distribuiti a clienti e dipendenti ed i cui imponibili si appaleserebbero irrigori rispetto ai "ricavi" dichiarati dalla parte ed accertati dagli stessi verbalizzanti;

b) i rilievi nn. 3/1984, 1/1985, 1/1986 ed 1/1987 concernenti la ricostruzione delle rispettive dichiarazioni annuali, per la mancata conservazione da parte della societa' interessata di alcune fatture passive. Al riguardo la societa' in argomento fa osservare che le anzidette fatture erano state inserite "in una cartella lasciata dai funzionari precedenti sulla scrivania dell'ufficio della societa'", probabilmente in occasione del trasferimento della documentazione presso l'Ufficio IVA";

c) il rilievo n. 2/1987, concernente la presunta indebita emissione di una nota di accreditamento ai sensi dell'art. 26, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che la ... s.r.l. avrebbe posto in essere a completo storno di una fattura emessa per la cessione di capannoni. In ordine a tale contestazione, la parte eccepisce che l'atto pubblico con cui si era proceduto alla suddetta cessione era "risolutivamente condizionato alla mancata restrizione ipotecaria da parte del Banco ... e che essendosi, quindi, verificata la clausola di cui sopra, il contratto stesso doveva intendersi risolto a tutti gli effetti, con efficacia ex tunc. A sostegno di tale assunto la ... s.r.l. richiama la circostanza di fatto che entrambi i soggetti contraenti con appositi telegrammi avrebbero riconosciuto la risoluzione del contratto.

Per quanto sopra la ... ha ritenuto d'essere legittimata ad attivare la procedura di cui alla gia' citata disposizione del secondo comma dell'art. 26, emettendo apposita nota di credito, a nulla rilevando il fatto che successivamente la societa' acquirente ha fatto conoscere di non volersi avvalere della clausola risolutiva, dando origine pertanto ad un apposito contenzioso.

In ordine ai rilievi di cui al punto sub a), l'Ispettorato ritiene accoglibile l'eccezione della parte, a causa della scarsa rilevanza dei costi promozionali di cui e' questione in relazione ai ricavi conseguiti; mentre, per quanto concerne i rilievi indicati al punto sub b), considera

irrilevante la giustificazione addotta dalla ... s.r.l. nella fattispecie. Circa, infine, il rilievo sub c), l'Organo ispettivo sostiene l'infondatezza dello stesso, nella considerazione che l'avverarsi della condizione risolutiva contenuta nell'atto di cessione ha determinato la nullita' di diritto del contratto stesso. Pertanto la societa' ... si trovava legittimamente nella condizione di potersi avvalere della procedura contemplata dall'invocato art. 26, essendo ininfluente il contenzioso che e' sorto successivamente sulla vicenda.

In ordine alla questione prospettata la Scrivente - sulla base degli elementi in proprio possesso e salvo la sussistenza di ulteriori dati non fatti pervenire a questa Direzione generale ritiene di dover svolgere le seguenti considerazioni in merito. Per quanto attiene al rilievo di cui al precedente punto a), giova rilevare, in via preliminare, come nel sistema dell'IVA, il diritto alla detrazione abbia un'estensione generale, in quanto attraverso il suo esercizio si consegue l'effetto di assoggettare al tributo il solo valore aggiunto delle operazioni imponibili e che l'unico limite generale previsto dalla legge e' costituito dal requisito dell'inerenza dell'operazione d'acquisto all'esercizio dell'attivita' d'impresa. Invero, il primo comma dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/72 stabilisce che oggetto della detrazione e' l'imposta assolta dal contribuente od a lui addebitata a titolo di rivalsa, in relazione ai beni ed ai servizi acquistati od importati nell'esercizio d'impresa, arte e professione. La detrazione, quindi, spetta con riferimento a tutti i costi sostenuti nell'esercizio delle attivita' di cui agli artt. 4 e 5 del medesimo D.P.R. n. 633/72.

In sostanza, il legislatore IVA ha considerato la detraibilita' dell'IVA relativa a tutti gli acquisti connessi con l'esercizio dell'impresa come regola generale, ad eccezione di taluni di essi specificamente individuati ed elencati.

Tanto premesso va osservato come nel caso prospettato la ... abbia acquistato prodotti alimentari, liquori e champagne nei periodi precedenti le festivita' natalizie e pasquali, per farne "omaggi" alla clientela piu' meritevole ed ai propri dipendenti.

Peraltro, al fine di individuare la predetta connessione strumentale con l'attivita' dell'impresa occorre procedere a una distinzione tra omaggi offerti alla clientela e omaggi offerti ai propri dipendenti. I primi che integrano gli estremi di una attivita' promozionale si pongono nella connessione sopra detta, mentre i secondi sono fuori da tale previsione.

Conseguentemente il diritto a deduzione dell'IVA spetta soltanto per i primi.

Naturalmente occorre che il contribuente proceda ad un distinguo al riguardo.

Orbene poiche' l'acquisto e la cessione dei beni finalizzati all'attivita' promozionale costituisce un elemento di costo che in sostanza concorre unitamente alle altre spese generali, alla formazione del prezzo di vendita dei prodotti ceduti e, quindi, della base imponibile, la Scrivente ritiene - anche sulla scorta di precedenti declaratorie ministeriali - che gli acquisti di cui sopra possano rientrare, tenuto peraltro conto della quantita' modesta rispetto al volume d'affari, nell'esercizio d'impresa, ai sensi del gia' richiamato art. 19 e pertanto puo' considerarsi legittima la detraibilita' dell'IVA assolta dalla societa' sugli acquisti in questione, a condizione che i beni stessi vengano poi effettivamente destinati agli scopi invocati dalla parte.

In relazione poi ai rilievi sub b), questa Direzione generale concorda con le conclusioni cui e' pervenuto l'Organo ispettivo, ritenendo prima facie prive di alcun pregio giuridico le osservazioni svolte in proposito dalla parte.

Infine per il rilievo di cui al punto sub c), la Scrivente - giusta l'avviso espresso in proposito dall'Ispettorato - ritiene la contestazione mossa dai verificatori infondata.

Com'e' noto, infatti, il secondo comma del gia' menzionato art. 26 prende in considerazione l'ipotesi in cui l'operazione IVA, gia' fatturata e registrata da entrambe le parti interessate, venga meno in tutto o in parte in conseguenza sia di cause determinanti sin dall'origine l'invalidita' del

contratto (ad es. la nullita'), sia di fatti (ed e' il caso della condizione risolutiva di cui e' questione in questa sede) che, presupposto un contratto valido ed efficace, sopravvengono ad alterare in vario modo i rapporti tra le parti interessate.

Nelle predette ipotesi il cedente o il prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta versata in piu', a condizione che la registri preventivamente nel registro degli acquisti.

Per converso il cessionario o committente deve provvedere a registrare la variazione nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, nonche' ovviamente a riversare l'imposta detratta in piu', sulla scorta delle indicazioni della fattura originaria.

Da sottolineare peraltro che, se e' vero che la suddetta procedura di variazione e' riconosciuta espressamente dalla legge come facoltativa, in quanto la sua mancata esecuzione non comporta in ogni caso conseguenze pregiudizievoli per il Fisco, e' altrettanto vero che l'esercizio della facolta' di che trattasi spetta al cedente che puo' o meno darvi corso. Nel caso pero' che questi abbia esercitato il suo diritto provvedendo alla rettifica, sorge nel cessionario l'obbligo di effettuare la corrispondente rettifica.

Orbene e' dato riscontrare come nella fattispecie sia stato posto in essere tra le parti un contratto di cessione immobiliare sottoposto a condizione risolutiva, vale a dire un contratto valido ed efficace, ma la cui efficacia viene a cessare col verificarsi dell'evento (mancata restrizione ipotecaria da parte del Banco ...).

Avveratosi il predetto evento, le parti, con reciproche comunicazioni a mezzo di telegrammi, avrebbero riconosciuto la risoluzione del contratto (con effetti ex tunc), ed in particolare la societa' acquirente ha espressamente richiesto la restituzione delle somme versate con l'emissione del relativo documento fiscale.

Cio' stante qualora le circostanze di fatto evidenziate dalla parte rispondano a verita', legittimamente, secondo la Scrivente, la ... s.r.l., in qualita' di cedente, ha proceduto alla rettifica in diminuzione contemplata dall'ormai noto art. 26, in quanto il suo diritto ad avvalersene e' sorto nel momento stesso in cui si e' verificata la clausola contrattuale della condizione risolutiva, a nulla rilevando che poi successivamente e' stato creato in proposito apposito contenzioso giudiziario.

Da quanto sopra e in relazione alla circostanza che la societa' acquirente, a seguito della "variazione" apportata dalla ... s.r.l. non ha proceduto, ancorche' obbligata, all'annotazione nei propri registri della nota di credito, discende che - nel mentre insussistente appare la violazione contestata in proposito dai verbalizzanti alla parte istante - apposito rilievo, di contro, dovrà essere mosso, conformemente a quanto sostenuto dall'Ispettorato, alla parte acquirente.

Per le suesposte considerazioni, l'Ufficio IVA di ... che legge per conoscenza, cui incombe la valutazione degli elementi raccolti in sede di verifica, procedera' ad adottare le determinazioni del caso, tenendo conto di quanto contenuto nella presente nota ministeriale.