
Niente detrazione IVA se manca un contratto fra le aziende

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 28 Agosto 2014

non può essere riconosciuto il diritto alla detrazione IVA se lo scambio di servizi a titolo oneroso fra due aziende non è regolamentato in un contratto

La Corte di Cassazione con la sentenza n.17021 del 25 luglio 2014, ha stabilito che non può essere riconosciuto il diritto alla detrazione IVA se lo scambio di servizi a titolo oneroso fra le due aziende non è regolamentato in un contratto; i giudici di legittimità hanno, pertanto, accolto il ricorso dell’Agenzia delle Entrate che non ha riconosciuto il diritto alla detrazione IVA di una società per pagamenti fatti al fornitore di servizi pubblicitari.

Come nasce il contenzioso

La CTR aveva respinto l’appello dell’Agenzia contro la sentenza della CTP che aveva accolto il ricorso del contribuente, una società per azioni, avverso un avviso di accertamento, concernente l’IVA per l’anno 2005; il citato avviso era fondato su un verbale di accertamento con il quale la Guardia di Finanza aveva ritenuto l’IVA indebitamente detratta, perché correlata a “*premi in danaro*” (in fattura l’oggetto era stato indicato come “*premi di impegnativa*”) corrisposti da una società come ricavi, nel mentre dalla lettura degli accordi contrattuali stipulati con la stessa società (o con altri concessionari di spazi pubblicitari) era risultato che si trattava di cessioni di danaro a titolo gratuito cui non corrispondeva alcun obbligo contrattuale di fare, non fare o permettere a carico della beneficiaria.

La CTR ha motivato il proprio convincimento nel senso che, fermo restando che il rapporto esistente tra le due società era un rapporto clientelare, l’una forniva pubblicità ed emetteva fattura sull’altra che ne pagava il prezzo: l’Agenzia delle Entrate non aveva fornito prova che non si fosse trattato di un “*effettivo scambio di servizi*”, sicché non si poteva concludere che i pagamenti effettuati tra le due società fossero “*soltanto uno scambio di danaro*”.

La detrazione IVA

Va evidenziato che l’istituto della detrazione dell’IVA è strettamente correlato a quello della rivalsa. I due principi indicati agli articoli 18 e 19 del D.P.R. n. 633/1973, sono fondamentali per comprendere le

caratteristiche dell'imposta. La rivalsa si colloca a valle, cioè sulle vendite e sulle prestazioni effettuate, rappresentando l'imposta da applicare per conto dello Stato sulle operazioni imponibili. A fronte di questa regola si pone l'istituto della detrazione, che si colloca a monte del soggetto d'imposta per fissare le condizioni e i limiti della detrazione d'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni.

In altre parole un soggetto d'imposta esercita il diritto alla detrazione IVA corrisposta ai fornitori che rappresenta il credito verso l'erario, e quello di rivalsa per l'addebito IVA ai clienti, che costituisce il debito verso l'erario; la differenza determina l'IVA da pagare o da riportare a credito. È necessario, affinché vi siano le condizioni per ottenere la detrazione, che i beni o i servizi acquistati o importati, siano inerenti all'attività del soggetto passivo; il contribuente deve essere, inoltre, in possesso del documento di acquisto, fattura, bolla doganale. Con riguardo al diritto di detrazione, il comma 1, dell'articolo 19, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, detta i principi generali che ne determinano l'esercizio; cioè:

- l'imposta assolta o dovuta dal contribuente deve essergli addebitata a titolo di rivalsa;
- gli acquisti e le importazioni di beni e servizi devono essere effettuati nell'esercizio d'impresa, arte o professione (c.d. inerenza);
- l'imposta deve essere esigibile nei modi e termini individuati nell'art. 6, del D.P.R. n. 633/1972;
- l'imposta deve essere relativa ad acquisti utilizzati per effettuare operazioni imponibili e/o ad esse assimilate (art. 19, c. 3).

Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta. In nessun caso è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio (art. 19 c. 2).

Per i beni e i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta, la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati. Gli stessi criteri si applicano per determinare la quota d'imposta indetraibile relativa ai beni e servizi in parte utilizzati per fini privati o, comunque, estranei all'esercizio dell'impresa, arte e professione.

Il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto stesso. Quindi è stato significativamente allungato il periodo nel quale è possibile esercitare il diritto alla detrazione, prima limitato alla dichiarazione annuale. Il periodo di competenza nel quale sorge il diritto alla detrazione è quello in cui la fattura perviene, ancorché tardivamente sotto forma di duplicato, al cessionario, tant'è che non assume rilievo nella fattispecie la decadenza biennale di cui all'articolo 19 qualora il contribuente abbia ricevuto in ritardo una fattura e non abbia provveduto alla regolarizzazione nei quattro mesi. In tal caso incorre nella sanzione prevista dalla norma ma non perde il diritto alla detrazione dell'iva, alla sola condizione che provveda ad annotare la fattura entro il secondo anno successivo al suo ricevimento. Per avvalersi del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto è sufficiente che i beni e i servizi siano riconducibili a operazioni che danno il diritto alla detrazione, mentre non è necessario attendere la loro effettiva utilizzazione.

Il ricorso in Cassazione

I giudici di legittimità osservano che compete senz'altro a chi assume di avere diritto a detrarre l'imposta assolta l'onere di dimostrare quale sia la prestazione a fronte della quale il corrispettivo è stato pagato; secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale *"Non costituisce prestazione di servizio soggetta ad IVA l'attività svolta da un soggetto a vantaggio di un altro autonomamente e senza obbligo nei confronti di quest'ultimo"*.

La Cassazione, nel caso in esame, osserva che non resta che ritenere che la pronuncia dei giudici del merito impugnata dall'Agenzia delle Entrate, nella quale è agevole anche scorgere un vero e proprio fraintendimento del giudicante rispetto al reale oggetto del *thema decidendum*, debba essere cassata e, di conseguenza la causa debba essere nuovamente restituita al giudice del merito, in funzione di giudice del rinvio, per un nuovo esame delle censure proposte con l'atto di appello.

La Cassazione, infatti, in merito al ricorso dell'Agenzia delle Entrate condivide i motivi in fatto e in diritto esposti che valgono a ritenere accolto anche il ricorso, poiché appare manifesto che il giudice del merito, assumendo di ritenere che sia esistito tra le parti della transazione commerciale *"un rapporto clientelare"*, non ha specificato da dove e perché ha tratto il predetto convincimento.

I giudici di legittimità, pertanto, accolgono il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e rinviando la sentenza ad un'altra CTR che dovrà decidere anche relativamente alle spese di giudizio.

28 agosto 2014

Federico Gavioli