

IVA

Detraibilità IVA sugli acconti di prestazioni

di **Francesco Greggio**

L'IVA relativa ai canoni di locazione pagati in via anticipata rispetto alle scadenze contrattuali è **detraibile**. Questo è il principio espresso dalla [Ct del Lazio con la sentenza 12 agosto n.515/01/13](#) in cui viene rigettato l'appello presentato da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Nei fatti, a seguito di una stipula di un contratto di locazione immobiliare "B2B", una società aveva corrisposto anticipatamente dei canoni soggetti a IVA relativi ad annualità future per l'utilizzo di un immobile strumentale, detraendo interamente la relativa imposta. Successivamente, in sede di accertamento, l'Amministrazione Finanziaria **contestava la detrazione** dell'imposta, classificando l'importo pagato anticipatamente come un **deposito cauzionale** fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

Al di là delle considerazioni sotto il profilo della competenza economica per la deducibilità dei canoni, occorre analizzare quando una somma di denaro versata all'interno di un contratto si deve qualificare come **deposito cauzionale**, fuori dal campo di applicazione dell'IVA, e quando debba essere qualificata come **acconto** su prestazioni future da assoggettare al tributo, anche se tale importo copre l'intero valore previsto dal contratto.

Il **deposito cauzionale** si sostanzia nel versamento di una somma di denaro a titolo di **garanzia** posto in essere dal committente o dall'acquirente, il cui saldo finale dell'importo versato deve perdurare fino alla scadenza naturale del contratto. Al termine del contratto, tale somma dovrebbe essere restituita al depositante, a meno che non si trasformi in una **caparra confirmatoria** avente funzione risarcitoria per le inadempienze contrattuali o assuma la natura di **acconto prezzo**. Occorre precisare che in virtù della C.T.C 13 ottobre 1989 n.6067 il versamento dell'intero prezzo pattuito, non costituisce alcun ostacolo all'attribuzione all'importo stesso della qualifica di deposito cauzionale o di caparra.

Nei casi in cui la somma di denaro assuma la natura di deposito cauzionale o di caparra confirmatoria, e tale titolo risulti inserito all'interno di un vincolo contrattuale ([Ris. Min. 29 luglio 1975 n. 501544](#), [Ris. Min. 27 luglio 1977 n.363906](#)), la stessa **non si configura** come corrispettivo pagato a fronte di un servizio. Infatti l'assenza del vincolo sinallagmatico tra il versamento di tale somma e l'obbligo della controparte di effettuare una **determinata prestazione**, ne determina la **non assoggettabilità** al tributo. Tuttavia, occorre precisare che, se anteriormente alla formale stipulazione di un contratto a prestazioni corrispettive, sia dubbia l'effettiva volontà delle parti di voler effettuare il versamento della somma di denaro a titolo di deposito cauzionale o di caparra confirmatoria, la giurisprudenza ritiene che debba

intendersi effettuata a titolo di **acconto** sul corrispettivo da assoggettare a IVA, non potendosi ritenere che le parti si siano tacitamente assoggettate a tali istituti (Cass. 4 febbraio 1994 n.10874, Cass. 22 agosto 1977, n.3833).

Se invece, le somma depositata a titolo di deposito cauzionale, successivamente, **assume la natura di acconto**, è in tale momento che l'operazione si considera effettuata determinandone l'imposizione a fini IVA ([Ris. Min. 29 marzo 1976 n.360321](#) e [Ris. Min 19 Maggio 1977 n. 411673](#)).

Invece, il versamento di un acconto, rappresenta **l'anticipazione del corrispettivo pattuito** e assume rilevanza ai fini IVA, determinando l'obbligo per il cedente o prestatore, di emettere la relativa fattura con addebito dell'imposta.

Come è ben noto il diritto alla detrazione ai sensi dell'art.19, comma 1 Dpr 633/72, deve essere ricollegato all'esigibilità dell'imposta determinato dall'art.6 del Dpr 633/72.

Nei rapporti B2B, secondo l'attuale disciplina dell'art. 10 n.8 del Dpr 633/72, la locazione di fabbricati strumentali che per loro caratteristica non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicale trasformazione è "esente" come **regime naturale**, mentre è soggetta ad IVA qualora il locatore abbia **optato** per l'imponibilità nel relativo atto di locazione. Il momento impositivo dei canoni di locazione trattandosi di servizi, viene scandito dall'art. 6 comma 3 e 4 del Dpr 633/72:

- All'atto del pagamento del corrispettivo;
- Al momento dell'emissione della fattura, se anteriore al pagamento.

Pertanto, in deroga ai principi di carattere generale, **l'imposta diviene esigibile** qualora sia stata emessa fattura o sia stato pagato in tutto o in parte il corrispettivo. La fattura emessa in via anticipata deve, però, essere completa in ogni sua parte e deve riferirsi alla prestazione **specificatamente individuata** contrattualmente. In particolare tutti gli elementi qualificanti il fatto generatore, e quindi la futura prestazione, devono essere già conosciuti al momento del versamento dell'acconto. Infatti, con la sentenza del [21 febbraio 2006 relativa alla causa C-419/02](#), se manca tale specifica individuazione, l'imposta non è esigibile, determinando **conseguenze negative per la detrazione** dell'imposta nei confronti del **cessionario o committente** che può vedersela negata.