

IVA

La rilevanza “sostanziale” degli acconti ai fini dell’IVA

di Marco Peirolo

Il pagamento anticipato, in tutto o in parte, del corrispettivo integra il **momento di effettuazione** delle operazioni rilevanti ai fini IVA, vale a dire quelle che soddisfano i presupposti oggettivo, soggettivo e territoriale.

Secondo il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, tale evento – cioè il pagamento anticipato, totale o parziale, del prezzo – assume **rilevanza “sostanziale”**, in quanto idoneo, di per sé, ad integrare il momento impositivo e, quindi, anche l’esigibilità dell’imposta (Cass. 22 maggio 2015, n. 10606 e 26 febbraio 2014, n. 4618).

L’art. 6, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 prevede, infatti, che la cessione o la prestazione si considera effettuata qualora, “**anteriormente al verificarsi degli eventi**” che individuano il momento di effettuazione “ordinario”, ovvero “**indipendentemente da essi**”, venga emessa fattura o abbia luogo il pagamento totale o parziale del corrispettivo; ovviamente, in tali ipotesi, l’operazione si considera effettuata “**limitatamente all’importo fatturato o pagato**”.

È utile fare alcune considerazioni di carattere generale sugli acconti al fine di definire i limiti applicativi della deroga anticipativa per essi prevista, i cui effetti si riverberano sulla posizione del cessionario/committente e, dunque, sulla detrazione dell’imposta.

Un primo aspetto da tenere presente è che non si possono assoggettare a IVA gli acconti versati per cessioni di beni o prestazioni di servizi **non ancora chiaramente individuate**. Questo principio, espresso dalla Corte di giustizia nella sentenza *Bupa Hospital*, di cui alla causa C-419/02 del 21 febbraio 2006, è stato più recentemente confermato, dagli stessi “eurogiudici”, nei casi *Mac Donald Resort* (causa C-270/09 del 16 dicembre 2010) e *Firin* (causa C-107/13 del 13 marzo 2014).

In pratica, per l’anticipazione dell’esigibilità e, secondo la disciplina domestica, anche del momento impositivo, è necessario che tutti gli elementi idonei a qualificare l’operazione (*rectius*, la futura operazione) siano già conosciuti. Insomma, i beni/servizi per i quali è pagato un acconto devono essere **individuati con precisione e non in modo generico**.

È interessante osservare come questo presupposto sia stato recepito dalla proposta di Direttiva comunitaria COM (2012) 206 del 10 maggio 2012 in materia di “**voucher**”, la quale distingue i “**buoni monouso**” (*single purpose voucher*) dai “**buoni multiuso**” (*multiple purpose voucher*) a seconda che, all’atto dell’emissione del buono, siano **già noti** l’identità delle parti, il luogo dell’operazione e l’aliquota IVA applicabile ai beni/servizi.

In particolare, laddove al momento dell'emissione siano conosciuti i suddetti elementi dell'operazione, le somme versate per l'acquisizione del buono si considerano come **pagamento anticipato** della cessione/prestazione sottostante al buono e, quindi, sono soggette a IVA al momento dell'incasso. Per contro, l'operazione è assoggettata ad imposta al **momento del riscatto del buono**, con la conseguente irrilevanza delle somme corrisposte per l'emissione e la circolazione dei buoni prima del loro riscatto e, quindi, del consumo finale.

Ed è proprio in coerenza con i principi espressi dalla richiamata giurisprudenza comunitaria che la Commissione europea, nell'ambito della proposta di Direttiva, ha modificato l'art. 65 della Direttiva n. 2006/112/CE **equiparando i "buoni monouso" agli acconti** ai fini dell'esigibilità dell'IVA.

Peraltro, le modifiche in esame sono in linea con le indicazioni contenute nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 21 del 22 febbraio 2011, che assimila i *voucher ai titoli rappresentativi di beni/servizi* se sono noti tutti gli elementi dell'operazione, ovvero – in caso contrario – ai **documenti di legittimazione**, di cui all'art. 2002 c.c., la cui emissione e circolazione resta esclusa da IVA sino al riscatto dei buoni.

Un ulteriore aspetto da considerare in merito agli acconti è l'**elemento materiale dell'operazione**, cioè il requisito dell'esecuzione – in senso “fisico” – della cessione, con la **consegna del bene** al cessionario che ha pagato in anticipo il corrispettivo, sia pure in parte.

Sul punto, la sentenza *Firin*, in precedenza citata, ha evidenziato che la detrazione può essere negata soltanto nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria sia in grado di dimostrare, **sulla base di elementi oggettivi**, che il cessionario **sapesse o dovesse sapere** di partecipare, con l'acquisto, ad una evasione realizzata dal cedente o da altro operatore intervenuto nella catena delle operazioni (si veda anche, sul riparto dell'onere della prova, il documento della Fondazione nazionale dei commercialisti e della Scuola di Polizia tributaria della Guardia di Finanza del 15 giugno 2015).

Il **carattere fraudolento** dell'operazione rappresenta, pertanto, il limite alla detraibilità dell'imposta pagata sull'acconto, nel senso che la mancata esecuzione finale della cessione non è idonea a precludere la detrazione se non imputabile all'intento elusivo o evasivo conosciuto o conoscibile, secondo l'ordinaria diligenza, dal cessionario.

In linea con questa conclusione può richiamarsi la sentenza n. 4618/2014, con la quale la Suprema Corte ha ritenuto indetraibile l'IVA versata dal promittente acquirente al promittente venditore per il pagamento anticipato del corrispettivo relativo alla **compravendita di un bene immobile**, laddove la mancata stipula del contratto sia dovuta all'intento fraudolento perseguito dalle parti.