

IVA

La detrazione Iva sugli acconti in caso di mancata consegna dei beni

di **Marco Peirolo**

In un precedente articolo ([Acconti per le cessioni intra-UE e all'esportazione](#)) è stato evidenziato che, affinché l'acconto abbia rilevanza "sostanziale" e sia, pertanto, assoggettato ad imposta, la giurisprudenza comunitaria ha più volte sottolineato la necessità che il pagamento anticipato sia collegato, prospetticamente, ad una **operazione concreta e reale**. A tal fine, è infatti richiesto che tutti gli elementi qualificanti della futura cessione o prestazione siano **già noti alle parti** ed, in particolare, che – al momento del versamento dell'acconto – i beni o servizi siano **individuati in modo specifico e non generico**.

La giurisprudenza della **Corte di Cassazione** ha confermato che la rilevanza impositiva del pagamento anticipato è sottoposta alla **condizione sospensiva dell'effettivo utilizzo del bene**, vale a dire della manifestazione successiva della "vera" operazione. In pratica, l'acconto resta "schiavo" dell'operazione madre, nel senso che se quest'ultima non si manifesta – peraltro in un ragionevole lasso temporale – la validità dell'operazione anticipata deve essere messa in discussione ([Cassazione, 22 maggio 2015, n. 10606](#) e Id., [24 maggio 1999, n. 5038](#), secondo cui *"l'emissione anticipata della fattura può spostare il momento in cui l'operazione si considera effettuata, ma non vale a privare di rilevanza il momento dell'effettiva consegna o spedizione del bene mobile, in modo da escludere ogni collegamento tra emissione della fattura ed effettuazione dell'operazione commerciale"*).

Tale conclusione è avvalorata dalla posizione espressa dalla Suprema Corte nella **sentenza n. 2420 del 18 febbraio 2003** sulla questione della **detraibilità dell'Iva** assolta sugli acquisti soltanto **registrati**.

I giudici di legittimità si sono chiesti se la **fatturazione anticipata** abbia rilevanza "cartolare"; se, cioè, essa **prevalga sull'esecuzione finale dell'operazione**, ossia rispetto alla materiale "*traditio*" dei beni oggetto di compravendita.

Senza dubbio, ai fini impositivi, la **fatturazione anticipata**, al pari del pagamento anticipato del corrispettivo, ha valenza autonoma. I parametri anticipativi del momento impositivo dell'operazione rivestono, infatti, carattere sostanziale agli effetti del tributo sul valore aggiunto; prova ne sia l'utilizzo, nel quarto comma dell'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#), dei termini "*anteriamente*" e "*indipendentemente*". Tuttavia, osserva la Corte, **l'obbligo di versare l'Iva all'Erario da parte del cedente e, correlativamente, il diritto di esercitare la detrazione da parte del cessionario**, è subordinato alla concreta effettuazione dell'operazione sul piano fattuale,

con la consegna/spedizione dei beni all'acquirente.

È questa la ragione che sta alla base del **diniego della detrazione**, espressa dalla Corte di Cassazione nella citata pronuncia.

Ed infatti, nel rapporto tra la **consegna/spedizione** e la **fattura anticipata**, non va dimenticato che quest'ultima integra *“una ipotesi residuale (...) che non esclude ulteriori accertamenti in ordine all'effettivo importo del corrispettivo che costituisce la base imponibile del tributo”*. La fatturazione anticipata, quindi, alla stessa stregua del **pagamento anticipato**, in tutto o in parte, del corrispettivo, **“non vale a privare di rilevanza il momento dell'effettiva consegna o spedizione del bene mobile in modo da escludere ogni collegamento tra emissione della fattura ed effettuazione dell'operazione commerciale”** ([Cass. n. 5038/1999](#), *cit.*; sull'indetraibilità dell'IVA in caso di mancata esecuzione dell'operazione, cfr. anche: [Cass., 4 novembre 2002, n. 15379](#) e *Id.*, [7 ottobre 2002, n. 14337](#)).

I limiti della detraibilità dell'IVA in caso di mancata consegna dei beni è stata esaminata dalla Corte europea.

Come rilevato nella sentenza *Firin* ([causa C-107/13 del 13 marzo 2014](#)), l'[articolo 65 della Direttiva n. 2006/112/CE](#) – ai sensi del quale, in caso di pagamento di acconti prima che la cessione dei beni o la prestazione di servizi sia effettuata, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato – *“non può essere applicato, qualora la realizzazione del fatto generatore sia incerta al momento del versamento dell'acconto. Ciò si verifica, in particolare, in presenza di un comportamento fraudolento”*.

La questione relativa alle modalità per stabilire, ai fini del citato [articolo 65 della Direttiva n. 2006/112/CE](#), se una cessione di beni per cui sia stato versato un acconto sia **incerta in caso di frode commessa dal cedente**, ha formato oggetto delle **cause riunite C-660/16 e C-661/16** (*Achim Kollroß e Erich Wirtl*), rispetto alle quali l'Avvocato generale UE – nelle conclusioni presentate il 30 gennaio 2018 – ha ritenuto che *“il diritto alla detrazione non può essere negato a un soggetto passivo che ha versato un acconto per beni o servizi che non sono più stati ceduti o prestati se questi non conosceva, e non avrebbe potuto conoscere, l'intenzione del fornitore di non onorare il contratto”*.

Nel procedimento in esame, infatti, il giudice del rinvio ha sollevato due questioni distinte ma collegate, chiedendo, in primo luogo, **come debba essere valutata la suddetta incertezza** e, in secondo luogo, se a tale proposito rilevi il fatto che **la data di consegna di beni acquistati non sia indicata nel contratto di compravendita**.

In merito al primo profilo, il giudice del rinvio ha chiesto se l'intenzione del fornitore di commettere una frode, di cui il destinatario non sia a conoscenza, debba essere considerata rilevante in sede di valutazione della certezza (o, piuttosto, dell'incertezza) circa il verificarsi del **“fatto generatore dell'imposta”**.

Sul punto, l'Avvocato generale è dell'avviso che *“l'intenzione fraudolenta del fornitore **non debba avere alcuna rilevanza** sul diritto del destinatario di detrarre l'Iva assolta sull'acconto, **a meno che quest'ultimo conoscesse, o avrebbe dovuto conoscere, il suddetto intento fraudolento**”*. Del resto, *“nella normale prassi commerciale non è inusuale che un fornitore chieda ai propri clienti di versare un acconto prima della cessione dei beni o di altre prestazioni. Come osserva il giudice del rinvio nella sua ordinanza nella causa C-660/16, sembrerebbe eccessivo far gravare tutti i rischi legati alla possibilità che i beni acquistati non siano consegnati o i servizi acquistati non siano erogati sui destinatari che, **anche prestando la dovuta diligenza**, potrebbero non conoscere le cattive intenzioni dei propri fornitori”*.

Passando al secondo profilo considerato, l'Avvocato generale ha affermato che *“la mera assenza di una data di consegna **non possa essere considerata come un fattore che determina incertezza** circa il sorgere dell'evento generatore. Anche in questo caso non è inusuale, nella normale prassi commerciale, che le parti concordino una cessione di beni o prestazione di servizi senza essere in grado di stabilire la data precisa in cui la cessione o la prestazione avrà luogo. Nella misura in cui l'acquirente **non disponga di alcun motivo di mettere in dubbio la capacità e l'intenzione del fornitore di adempiere** le proprie obbligazioni, non vi è motivo per ritenere che, al momento del versamento dell'acconto, la cessione sia incerta”*.

Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI IVA CON L'ESTERO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)