

## Risposta n. 232/2023

***OGGETTO: IVA – Rilevanza della mancata restituzione del deposito cauzionale previsto dal contratto di affitto in attuazione di accordo transattivo – artt. 3 e 15 del D.P.R. n. 633 del 1972***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La Società ALFA (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") è una società controllata dal socio unico BETA ed è specializzata nella distribuzione e commercializzazione di prodotti e accessori dei brand del Gruppo. Ai fini dello svolgimento della propria attività distributiva e commerciale, in data xx xx 2011, ALFA ha concluso con GAMMA - Società a responsabilità limitata (di seguito anche "GAMMA") - un contratto di affitto di azienda costituita per l'esercizio dell'attività di vendita al pubblico di articoli di calzature e abbigliamento in genere ed accessori esercitata in (città di.....) Il canone di affitto di azienda era contrattualmente previsto in Euro XXX annui oltre IVA (pagabile in due rate semestrali), con aggiornamento annuo

del 100% dell'indice Istat per le famiglie di impiegati ed operai. A decorrere dal xx xx 2020 e sino alla definitiva cessazione del contratto, prevista per xx xx 2026, era stabilito l'incremento del canone di affitto con l'applicazione di una maggiorazione del xx%, oltre IVA ed Istat annuali, rispetto all'ultimo canone di affitto dovuto dall'affittuario. A garanzia del pagamento del corrispettivo, il contratto di affitto prevedeva (i) la consegna a GAMMA di una fideiussione bancaria rilasciata da BANCA S.p.A. per l'importo di Euro XXX e (ii) la corresponsione da parte di ALFA a GAMMA della somma di Euro XXX a titolo di deposito cauzionale.

A causa della forte contrazione dell'attività distributiva e commerciale di ALFA e del Gruppo BETA a seguito dell'emergenza sanitaria connessa alla diffusione del Covid-19, dal mese di marzo 2020, sono state avviate interlocuzioni tra ALFA e GAMMA, volte a concordare una rimodulazione del corrispettivo pattuito nell'ambito del contratto di affitto di azienda; nelle more della definizione di un accordo transattivo tra le parti, ALFA- assumendo di essere stata autorizzata in tal senso da GAMMA - ha versato il corrispettivo relativo al semestre aprile - ottobre 2020 in misura ridotta. Tale riduzione dell'importo è stata contestata da GAMMA, che ha negato di aver prestato il proprio assenso e ha rappresentato la volontà di agire in giudizio a tutela dei propri diritti. Nel corso del 2020 si sono protratte le interlocuzioni tra ALFA e GAMMA senza tuttavia raggiungere un accordo che componesse le reciproche posizioni e, in tale quadro, GAMMA, scaduto il termine per esigere il corrispettivo relativo al semestre ottobre 2020 - aprile 2021, in data xx xx 2020, ha escusso la fideiussione bancaria per l'importo complessivo di Euro XXX. A seguito del mancato pagamento del corrispettivo per il successivo semestre aprile 2021 - ottobre 2021, GAMMA, in data xx xx 2021, ha escusso

la fideiussione per la residua parte di Euro XXX ed ha emesso una fattura nei confronti di ALFA per Euro XXX oltre IVA, per un importo complessivo di Euro XXX.

Con ricorso ex art. 447 bis c.p.c. del xx xx 2021, ALFA ha convenuto GAMMA dinanzi al Tribunale di ..., chiedendo di risolvere il contratto per eccessiva onerosità sopravvenuta ai sensi dell'art. 1467 c.c. e agendo per la restituzione degli importi versati a GAMMA sia a titolo di deposito cauzionale (Euro XXX) sia a seguito di escussione della fideiussione (Euro XXX). Nei mesi successivi, le parti, non giungendo ad una definizione della controversia, hanno avviato reciproche iniziative giudiziarie, in aggiunta a quanto già indicato al punto precedente.

Successivamente, in data xx xx 2022, ALFA e GAMMA, senza riconoscimento alcuno delle reciproche ragioni, hanno sottoscritto un accordo transattivo, al solo fine di evitare un contenzioso civile dagli esiti, dai tempi e dai costi imprevedibili; tale accordo ha previsto:

- il riconoscimento in via definitiva da parte di ALFA in favore di GAMMA dell'importo onnicomprensivo di Euro XXX, IVA inclusa;
- la rinuncia da parte di ALFA a richiedere: (i) l'importo di Euro XXX, pari al deposito cauzionale corrisposto a GAMMA ai sensi del contratto di affitto, e (ii) l'importo di Euro XXX più IVA, oggetto dell'escussione della fideiussione del xx xx 2021, oltre agli interessi legali sul predetto deposito cauzionale maturati sino alla data dell'accordo transattivo.

A seguito di tale accordo, in data xx xx 2022, GAMMA ha emesso una fattura nei confronti di ALFA di Euro XXX oltre IVA per un importo complessivo di Euro XXX.

Tanto premesso, la Società chiede di chiarire il corretto trattamento IVA applicabile alla "ritenzione", da parte di GAMMA, della somma di Euro XXX, riconducibile all'importo del deposito cauzionale previsto nel contratto di affitto di azienda, in relazione al quale ALFA ha rinunciato a chiederne la restituzione a GAMMA a seguito dell'accordo transattivo innanzi citato (**Quesito n. 1**).

Inoltre, nell'ipotesi in cui la "ritenzione" del deposito cauzionale di cui al punto precedente sia considerata come quota-parte del corrispettivo previsto nell'ambito dell'accordo transattivo tra le parti e, in quanto tale, imponibile ai fini IVA, la Società chiede conferma in merito al fatto che ALFA debba procedere alla regolarizzazione dell'operazione mediante emissione della c.d. "autofattura denuncia" ai sensi dell'articolo 6, comma 8 del D.Lgs. 471/97 senza, tuttavia, l'applicazione delle sanzioni amministrative previste dal citato articolo (**Quesito n. 2**)

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Con riferimento al **Quesito n. 1**, l'istante rappresenta che sussistono oggettive condizioni di incertezza in merito alla corretta interpretazione della disciplina concernente il trattamento fiscale delle somme definite nell'ambito di accordi transattivi, stante la presenza di diversi orientamenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria (a tal proposito, la Società cita diverse risposte ad interpello e non propone alcuna soluzione interpretativa).

Con riguardo al **Quesito n. 2**, nell'ipotesi in cui la "ritenzione" del deposito cauzionale sia qualificato come quota-parte del corrispettivo previsto nell'ambito dell'accordo transattivo tra le parti e, in quanto tale, imponibile ai fini IVA, la Società

ritiene di dover procedere alla regolarizzazione dell'operazione mediante emissione della c.d. "autofattura denuncia", ai sensi dell'articolo 6, comma 8 del D.Lgs. 471/97, senza tuttavia l'applicazione delle sanzioni amministrative previste dal citato articolo, non essendo tenuta ad effettuare un controllo di natura sostanziale in ordine alla corretta qualificazione fiscale dell'operazione, né a controllare e sindacare le valutazioni giuridiche effettuate dal soggetto emittente la fattura, secondo quanto di seguito esposto.

In merito alle disposizioni in materia di regolarizzazione dell'operazione tramite emissione della c.d. "autofattura-denuncia", la Società ritiene che, in linea con la copiosa giurisprudenza di legittimità che si è espressa in materia, il controllo sulla (ir)regolarità della fattura richiesto al cessionario/committente dall'articolo 6, comma 8, del D.Lgs. 471/1997, sia intrinseco al documento, in quanto limitato alla regolarità formale della fattura e, dunque, alla verifica dei suoi requisiti essenziali, individuati dall'articolo 21 del D.P.R. 633/1972, mentre non esige il controllo sostanziale della corretta qualificazione fiscale dell'operazione.

In tal senso la Corte di Cassazione, nella Sentenza 21.07.2015 n. 15302 afferma il principio secondo il quale il destinatario della fattura non è tenuto ad effettuare un controllo di natura sostanziale in ordine alla corretta qualificazione fiscale dell'operazione, in quanto trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con supplenza in funzioni di esclusiva pertinenza dell'Ufficio finanziario.

Dello stesso tenore anche la Sentenza della Corte di Cassazione 12.12.2014 n. 26183 nell'ambito della quale si afferma quanto segue *"Dal tenore della norma sanzionatoria deve, invece, escludersi che sia richiesto al soggetto che riceve la fattura anche un controllo di natura sostanziale in ordine alla corretta qualificazione fiscale"*

*della operazione, tenuto conto che il riferimento alla "maggiore imposta eventualmente dovuta" (D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 6, comma 8, lett. b), quale condizione cui è subordinata la regolarizzazione della fattura e la esenzione del cessionario/committente dalla irrogazione della sanzione pecuniaria, induce a ritenere collegata detta condizione alla irregolarità dei dati - che presuppongono la "irregolare" liquidazione, in misura inferiore al dovuto, della imposta - risultanti dallo stesso documento (aliquota, ammontare della imposta, imponibile), non avendo invece subordinato il Legislatore la esenzione dalla sanzione anche alla condizione del pagamento della intera imposta (non versata dal cedente/prestatore), che si sarebbe reso necessario qualora si fosse voluto estendere il controllo del cessionario/committente anche alla valutazione della qualificazione fiscale della operazione (e quindi, nel caso di specie, alla valutazione giuridica della operazione illegittimamente fatturata dall'emittente con annotazione di "non imponibilità").*

Nello stesso senso anche la Sentenza della Corte di Cassazione 18.01.2019 n. 1306.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con riferimento al Quesito n. 1 oggetto della presente istanza di interpello il dubbio interpretativo sollevato dall'interpellante concerne il trattamento, ai fini IVA, dell'importo del deposito cauzionale previsto dal contratto di affitto di azienda in essere tra ALFA (i.e. conduttore) e GAMMA (i.e. locatore), di cui ALFA rinuncia a richiederne la restituzione nell'ambito dell'accordo transattivo, cui le parti sono addivenute in data

xx xx 2022, senza riconoscimento alcuno delle reciproche ragioni ma per mero scopo conciliativo.

In particolare, l'interpellante chiede di chiarire se tale importo sia soggetto ad IVA, trattandosi di quota-parte del "corrispettivo" relativo ad una prestazione di servizi imponibile, ai sensi dell'articolo 3 del D.P.R. 633/1972, ovvero se debba considerarsi fuori dal campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 15 del D.P.R. 633/1972, attesa la funzione risarcitoria dello stesso.

Al riguardo, si fa presente che questa Agenzia ha chiarito con numerosi documenti di prassi i principi e i criteri interpretativi a cui attenersi per stabilire la rilevanza, ai fini IVA, delle somme definite nell'ambito di accordi di natura transattiva (cfr. in tal senso Risposte ad Interpello nn. 145/2021, 179/2021, 212/2021, 356/2021, 212/2022).

In particolare, in base all'orientamento da ultimo espresso nei citati documenti di prassi, ai fini della soluzione del quesito posto, occorre, in primo luogo, stabilire la "*funzione economica*" delle somme definite nell'ambito di accordi transattivi, ed in particolare, si rende necessario verificare:

- se le stesse costituiscano l'effettivo corrispettivo di una prestazione di servizi fornita nell'ambito di un rapporto giuridico caratterizzato da prestazioni sinallagmatiche, condizione sintomatica della sussistenza di nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto (in tal senso, sentenze 8 marzo 1988, causa 0102/86, causa C-16/93, causa C-174/00, causa C-210/04);

- ovvero se tali somme siano versate a titolo di liberalità o abbiano natura meramente risarcitoria.

Con riferimento alla fattispecie rappresentata nella presente istanza di interpello, si evidenzia che ALFA e GAMMA, al fine di risolvere in via transattiva la controversia insorta con riguardo al contratto di affitto di azienda precedentemente stipulato, secondo quanto ampiamente rappresentato nel quesito, e con la volontà di estinguere le reciproche iniziative giudiziarie, in data xx xx 2022, hanno sottoscritto un accordo transattivo. Tale accordo prevede (art. 1, punto 1.1.) che *"ALFA, senza riconoscimento alcuno del diritto di GAMMA, ma [...] al solo fine di transigere la controversia insorta, riconosce in via definitiva in favore di GAMMA l'importo onnicomprensivo di Euro XXX, IVA inclusa [...]. ALFA sempre senza riconoscimento alcuno del diritto di GAMMA, ma esclusivamente a titolo transattivo, rinuncia a richiedere sia l'importo di Euro XXX, pari al deposito cauzionale previsto ai sensi dell'art. 4.1 del Contratto, sia l'importo di Euro XXX più IVA, oggetto dell'escussione della fideiussione del xx xx 2021, sia gli interessi legali sul predetto deposito cauzionale maturati alla data odierna. Tali importi, che sono già nella disponibilità di GAMMA, devono intendersi come definitivamente acquisiti al patrimonio di quest'ultima."*

Il successivo articolo 2 prevede che *"Le Parti si danno reciprocamente atto e riconoscono che, per effetto ed in conseguenza del pagamento di cui all'art. 1 che precede, il Contratto è risolto consensualmente a far data dal xx xx 2021, con la conseguenza che viene meno l'obbligazione di pagamento del corrispettivo dell'affitto e il pagamento di cui all'art. 1.2 che precede (n.d.r. i.e. l'importo di euro XXX) è da intendersi effettuato a mero titolo transattivo"* (punto 2.1.) e che *"Per effetto ed in conseguenza del pagamento di cui all'art. 1 che precede e della risoluzione consensuale del Contratto, GAMMA dichiara di rinunciare definitivamente a tutte le*

*pretese nei confronti di ALFA derivanti dal Contratto e dalla sua esecuzione e ad agire in sede esecutiva sulla base del Contratto medesimo. In particolare, GAMMA dichiara che il pagamento di cui all'art. 1 che precede è pienamente soddisfattivo e a tacitazione di ogni e qualsivoglia pretesa verso ALFA, presente, futura o potenziale, fatta presente o meno, della medesima GAMMA, e/o di suoi eventuali successori, a qualsiasi titolo, e/o aventi causa, e/o società affiliate o controllate, e pertanto dichiara di rinunciare a richiedere a ALFA qualsivoglia ulteriore somma per qualsiasi titolo, quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, corrispettivi, interessi, indennità, ripristino garanzie, risarcimenti danni, anche in connessione con la riconsegna del Negozio, lo stato dei locali e l'azienda [...]" (punto 2.2.).*

Dalla disamina della predetta pattuizione negoziale emerge, dunque, l'esistenza di uno scambio di prestazioni reciproche, in quanto ALFA rinuncia a richiedere la restituzione del deposito cauzionale fissato nell'originario contratto di affitto a fronte dell'impegno assunto da GAMMA di rinunciare all'esercizio di qualsiasi richiesta e/o pretesa nei confronti di ALFA.

Pertanto, si è dell'avviso che nel caso di specie, essendo riscontrabile l'esistenza di un nesso di sinallagmaticità tra l'obbligo di non fare posto a carico di GAMMA (i.e. rinuncia alle liti) e la rinuncia da parte di ALFA a richiedere la restituzione della somma relativa al deposito cauzionale, si integri il presupposto oggettivo dell'IVA, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del DPR n. 633 del 1972, e che l'ammontare trattenuto sulla base dell'accordo transattivo di cui trattasi sia da assoggettare ad IVA.

Ciò posto, non avendo GAMMA emesso alcuna fattura per certificare le predette somme, corrisposte a titolo di deposito cauzionale e successivamente trattenute sulla

base dell'accordo transattivo, sussisteva in capo all'istante l'obbligo di regolarizzare l'operazione con le modalità disposte dall'articolo 6, comma 8, del D.lgs. n. 471 del 1997.

La citata norma stabilisce, infatti, che *«Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:*

*a) se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alla fatturazione delle operazioni;*

*[...]».*

Resta fermo che la valutazione dell'esistenza delle obiettive condizioni di incertezza idonee a disapplicare, nel caso specifico, le sanzioni, è rimessa agli organi cui compete il controllo e l'eventuale contestazione della violazione, mentre non può essere esperita in questa sede, non implicando l'interpretazione di disposizioni tributarie ma la valutazione di situazioni di fatto.

**IL DIRETTORE CENTRALE,  
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO  
(firmato digitalmente)**