

La caparra confirmatoria per acquistare un immobile non è sempre soggetta ad IVA

Federico Gavioli

Con riferimento all'applicazione dell'IVA nelle cessione di immobili il presupposto impositivo si verifica, ai sensi dell'articolo 6, commi 1 e 4, del DPR 633/1972, al momento del passaggio di proprietà degli stessi e, qualora venga versato un anticipo del prezzo in previsione degli effetti reali, alla data del pagamento di questo e limitatamente all'importo a tal fine destinato.

La Corte di Cassazione con la sentenza n.5982, del 14 marzo 2014, ha affermato che il pagamento di somme di denaro effettuato a titolo di caparra confirmatoria di un contratto di compravendita di un immobile è soggetto all'imposta ed all'obbligo di fatturazione, solo nella misura in cui tali somme sono destinate, ad anticipazione del prezzo per l'acquisto del bene.

Il caso

L'Agenzia delle Entrate rettificava le dichiarazioni relative agli anni di imposta 1999 e 2000 di una società con avvisi di accertamento, in quanto rilevava una indebita esposizione dell'IVA pari a lire 80.000.000 per l'anno 1999 e lire 110.000.000 circa per l'anno 2000 per caparre confirmatorie, ambedue relative alla compravendita di uno stabilimento, nonché un'indebita detrazione dell'IVA, su spese di manutenzione di un immobile condotto in comodato.

Il legale rappresentante della società impugnava gli avvisi con due distinti ricorsi davanti alla Commissione Tributaria provinciale, nei quali sosteneva che non era stata pattuita tra le parti alcuna caparra confirmatoria, così come emergeva dal contratto preliminare nel quale risultava pattuito dalle parti il versamento del prezzo in più soluzioni senza alcun accenno a caparre confirmatorie, nonché dal contratto definitivo nel quale venivano riepilogati e detratti gli acconti già versati.

La Commissione Tributaria provinciale, a seguito di ricorso proposto dalla contribuente, accoglieva parzialmente i ricorsi solo limitatamente al mancato riconoscimento della detrazione IVA sulle spese di manutenzione straordinaria dell'immobile condotto in comodato mentre, ritenuta provata la natura di caparra

confirmatoria delle somme versate anteriormente alla stipula dell'atto definitivo di compravendita, rigettava sul punto il ricorso.

Su ricorso in appello proposto dalla contribuente, la Commissione tributaria regionale confermava la sentenza di primo grado.

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria regionale, la società ha proposto ricorso per Cassazione.

Il ruolo della caparra

Il ruolo della caparra è quello di incentivare le parti interessate alla sottoscrizione del contratto definitivo. La caparra è una modalità di garanzia che viene utilizzata frequentemente soprattutto nel settore immobiliare dove sovente si stipula un preliminare con un versamento di denaro in calce al contratto stesso.

La normativa civilistica prevede due forme di caparra che sono:

- ✓ quella confirmatoria (art. 1385 c.c.);
- ✓ quella penitenziale (art. 1386 c.c.).

La caparra confirmatoria

La caparra confirmatoria generalmente è un versamento di denaro a favore della parte venditrice, che all'atto della cessione definitiva deve essere resa oppure detratta dal prezzo definitivo di vendita.

Le finalità di tale versamento rappresentano una garanzia tramite la quale in caso di inadempimento di una delle due parti (acquirente o venditore) avviene che:

- se inadempiente è chi ha dato la caparra, l'altro può recedere dal contratto e trattenere la caparra;
- se inadempiente è chi ha ricevuto la caparra, l'altro può parimenti recedere dal contratto e ottenere il doppio della caparra versata.

In alternativa, la controparte insoddisfatta è comunque legittimata a ottenere in ogni caso l'adempimento del contratto.

L'aspetto sicuramente più importante della caparra confirmatoria è relativa al fatto che oltre ad ottenere quanto incassato a titolo di caparra (con la previsione di incassare il doppio della stessa) vi è anche la possibilità di ottenere dalla parte anche i danni.

Si evidenzia che il presupposto ad agire giudizialmente resta impregiudicato al fine di ottenere un ulteriore indennizzo per il danno provocato dalla mancata conclusione del contratto.

La caparra penitenziale

Aspetto completamente differente rispetto a quello esaminato nel paragrafo precedente è il ruolo della caparra penitenziale; infatti per questa particolare forma di garanzia la possibilità del mancato adempimento è preventiva, nel senso che la caparra rappresenta la quantificazione del diritto di recesso concesso a ciascuna delle due parti.

Quando una delle parti interessate, per esempio acquirente e venditore di un immobile, non intenda concludere un contratto la caparra ha la funzione di risarcimento al danno subito da una delle due parti.

Le differenze tra le due forme: caparra penitenziale e confirmatoria

La caparra penitenziale ha quindi minor forza vincolante rispetto alla caparra confirmatoria; infatti avviene che:

- ✓ se si è certi dell'importanza del contratto e si intende avere la massima garanzia dell'accordo raggiunto in attesa della formalizzazione definitiva, appare conveniente versare (o richiedere) un congruo importo a titolo di caparra confirmatoria, di modo che la controparte eventualmente inadempiente è soggetta, oltre alla perdita della caparra, ad azione di risarcimento danni, con conseguente aggravio della responsabilità in termini patrimoniali;
- ✓ se al contrario ci si vuole riservare la possibilità di cambiare idea, è preferibile versare un importo ridotto e a titolo di caparra penitenziale, che rappresenta già di per sé il costo definitivo dell'eventuale ripensamento.

Appare, quindi, in piena luce la profonda differenza concettuale tra i due tipi di caparra.

La caparra confirmatoria rappresenta un anticipo al risarcimento del danno e una cautela contro l'inadempimento; per converso la caparra penitenziale configura per l'appunto il corrispettivo per l'esercizio del diritto di recesso, che viene accordato nonché qualificato tra le parti fin dalla sottoscrizione del contratto preliminare.

In definitiva, in caso di recesso, chi recede:

- ✓ perde solo quanto versato se ha dato una caparra penitenziale;
- ✓ si espone anche al risarcimento del danno se ha dato una caparra confirmatoria (oppure conserva la caparra, ma è costretto ad adempiere al contratto).

Da un punto di vista contabile, la classificazione di quanto appena visto nei paragrafi precedenti e tenendo conto dei principi contabili dei dottori commercialisti e ragionieri commercialisti, in particolare il principio contabile n. 15, trovano la giusta collocazione nella voce degli acconti a fornitori da iscriversi, a secondo della ragione della causa da cui si originano nelle:

- ✓ B.I.6 - Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti;
- ✓ B.II.5 - Immobilizzazioni materiali in corso e acconti;
- ✓ C.I.5 – Rimanenze - acconti, all'interno dell'attivo circolante.

Il soggetto che riceve l'acconto, deve registrare contabilmente un debito come anticipi ricevuti a fronte della cessione di beni (o prestazione di servizi); tale debito deve essere rilevato nella voce:

- ✓ D.6 - Acconti, nel passivo dello stato patrimoniale.

Va infine evidenziato che la nota integrativa, come anche indicato nella riforma del diritto societario, deve offrire un maggior dettaglio o descrizione delle operazioni poste in essere inerente alle caparre e agli acconti, questo perché tali forme di anticipi sono sempre da intendere quale fase iniziale di un'operazione economica

per la quale potrebbe scattare un obbligo di informazione nei confronti dei soci e dei terzi.

L'analisi della Cassazione

La società motiva il ricorso in Cassazione su diversi punti; in particolare, per quello che interessa il presente commento, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 1385 c.c. perché la CTR ha ritenuto, confermando la sentenza di primo grado, che il versamento del prezzo in più soluzioni dovesse intendersi come caparra confirmatoria, sebbene l'art. 1385 c.c. disponga che il titolo di caparra della somma data deve risultare formalmente o deve comunque potersi desumere dalla effettiva intenzione delle parti.

Per la Corte di Cassazione i motivi sopra indicati sono fondati e devono essere accolti.

A proposito della fattura recante come intestazione "*caparra confirmatoria acquisto stabilimento*" occorre osservare che la stessa è stata sostituita da altra fattura successiva recante la corretta intestazione di acconto e che ciò è avvenuto spontaneamente.

Quanto poi alla volontà delle parti è opportuno chiarire che solo dall'esame del preliminare può emergere la ricostruzione delle reali intenzioni dei contraenti, secondo la giurisprudenza di questa Corte in tema di IVA, nella cessione di immobili il presupposto impositivo si verifica, ai sensi dell'art. 6, cc. 1 e 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, al momento del passaggio di proprietà degli stessi, e, qualora venga versato un anticipo del prezzo in previsione degli effetti reali, alla data del pagamento di questo e limitatamente all'importo a tal fine destinato. Ciò comporta che il pagamento di somme di denaro (o la dazione di titolo di caparra confirmatoria di un contratto di compravendita di immobile è soggetto all'imposta ed all'obbligo di fatturazione solo nella misura in cui tali somme (o cose fungibili) sono destinate, per volontà delle parti, accertabile dal giudice di merito in base ad elementi intrinseci ed estrinseci del contratto, ad anticipazione del prezzo per l'acquisto del bene.

Nella fattispecie il giudice di appello non ha posto a base del proprio convincimento la ricostruzione della volontà delle parti come emergente dall'atto preliminare, basando invece il proprio convincimento solo sulle fatture e sulla mancanza di adeguata documentazione prodotta dall'Ufficio.

Dalla volontà delle parti, come emerge dal preliminare trascritto, pare invece risultare la pattuizione di pagamenti frazionati e dilazionati nel tempo senza alcun riferimento a caparre confirmatorie di cui si parla solo nella fattura poi spontaneamente rettificata. Deve essere ricordato a tale proposito che per giurisprudenza costante i pagamenti anticipati, in caso di dubbio, devono sempre essere caparra confirmatoria, essendo necessario che le parti abbiano inteso perseguire proprio gli scopi di cui all'art. 1385 c.c..

Le conclusioni

Per quanto sopra il ricorso principale deve essere accolto, la sentenza deve essere cassata con rinvio ad altra sezione della C.T.R. affinché, previo esame del contratto preliminare, si pronunci in ordine alla natura degli anticipi ed alla volontà delle parti come sopra indicato.

17 aprile 2014

Federico Gavioli