

Risposta n. 567/2022

OGGETTO: IVA Procedura di sequestro liberatorio ex art. 687 del c.p.c. -Detrazione IVA - Articolo 19 D.P.R. 633/72 - Obbligo di regolarizzazione - Art. 6, comma 8, d.lgs. n. 471/1997

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

QUESITO

Alfa S.p.A. opera nel settore dei servizi di telecomunicazione e, per svolgere la propria attività, tra l'altro e per quanto qui rileva, utilizza un immobile sito in ..., Via ..., in forza (originariamente) di contratto di locazione ad uso commerciale stipulato in data xx/yy/yyyy con Beta S.r.l.

Le parti stabilivano la durata del contratto in X anni (decorrenza xx/yy/yyyy) e il canone di locazione veniva concordato in Euro ..., oltre iva dal xx/yy/yyyy al xx/yy/yyyy; in euro ... dal xx/yy/yyyy al xx/yy/yyyy, e per gli anni successivi, complessivamente in Euro ..., oltre iva ed oltre rivalutazione monetaria a far data dal xx/yy/yyyy.

In data xx/yy/yyyy Gamma S.p.A., affermando di essere proprietaria dell'Immobile, comunicava a Alfa, quale occupante di alcuni locali, di voler rientrare in possesso dell'Immobile e chiedeva alla medesima di specificare il titolo in forza del quale occupava lo stesso.

Con nota del xx/yy/yyyy, Alfa comunicava a Gamma gli estremi del contratto chiedendo, a sua volta, a Gamma e Beta chiarimenti in merito alla titolarità del diritto di proprietà dell'Immobile.

In data xx/yy/yyyy Gamma S.p.A. replicava trasmettendo a Alfa S.p.A. copia del contratto di compravendita del suindicato Immobile e diffidando contestualmente Beta S.r.l. dall'avanzare pretese economiche nei confronti di Alfa S.p.A.; per contro, Beta S.r.l. non forniva a Alfa i chiarimenti richiesti, limitandosi a definire illegittima e priva di fondamento la richiesta di Gamma S.p.A.

In data xx/yy/yyyy Gamma S.p.A. rinnovava a Alfa l'invito a corrisponderle le indennità di occupazione a decorrere dalla precedente comunicazione del xx/yy/yyyy.

Nell'incertezza della vicenda, e dopo aver ulteriormente e invano sollecitato Beta S.r.l. a fornire i chiarimenti a suo tempo richiesti, Alfa, ritenuti sussistenti i presupposti per l'adozione del provvedimento cautelare, agiva ai sensi degli artt. 669-*bis* e 687 c.p.c. a tutela del preteso diritto di conoscere quale fosse l'effettivo soggetto legittimato ad esigere i canoni di locazione dovuti in forza del contratto sottoscritto tra la medesima Alfa e Beta in data xx/yy/yyyy, richiedendo il sequestro liberatorio dei canoni dovuti dal xx/yy/yyyy.

Il Tribunale di ... accoglieva il ricorso con Ordinanza del xx/yy/yyyy R.g. n. xxxx/yyyy, decidendo quanto segue: *"Dispone nei confronti di Alfa S.p.A. il sequestro*

dell'importo di Euro ... relativo al canone contrattualmente pattuito per il secondo trimestre dell'anno nonché dei canoni futuri con ciò liberando il ricorrente dall'obbligo di consegna; dispone che le somme siano depositate in un conto bancario intestato alla presente procedura con facoltà di riscossione solo per il soggetto che sarà accertato essere il legittimato all'esito dell'instaurando giudizio di merito".

Alfa ha, poi, introdotto un giudizio di merito innanzi al Tribunale di ... per conoscere il soggetto legittimato ad esigere i canoni di locazione dell'Immobile in questione (R.C. n xxxxx/zzzz, ad oggi tuttora pendente).

In considerazione di quanto precede, ad oggi Alfa non conosce ancora il soggetto legittimato a riscuotere i canoni di locazione dell'Immobile e attende una pronuncia giudiziale in merito.

Alfa, tuttavia, continua a versare regolarmente l'importo (imponibile e IVA) corrispondente ai canoni trimestrali sul conto bancario intestato alla procedura sopra richiamata, in ottemperanza al provvedimento del Giudice di cui si è detto (conto corrente di cui nessuno dei paventati legittimi locatori dell'immobile ha accesso e disponibilità).

Gli importi sequestrati riguardano il canone contrattualmente pattuito per il secondo trimestre dell'anno xxxx nonché tutti i canoni trimestrali successivi ad oggi e la società istante non ha mai ricevuto alcuna fattura, benché, come anticipato, le somme dovute (comprehensive di imponibile e IVA) siano state versate al conto corrente specificamente istituito dal Giudice.

Ciò posto, la società Istante chiede chiarimenti in merito ai seguenti aspetti:

1) la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sui canoni di locazione versati sul conto corrente istituito dal Giudice, nel momento in cui riceverà

apposita fattura dal soggetto "legittimato" per tutte le prestazioni di locazione pregresse;

2) se, a seguito della mancata ricezione delle fatture, sia tenuta ad applicare l'art. 6, comma 8, del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, in merito ai canoni di locazione versati sul conto corrente appositamente istituito per la procedura di sequestro, a partire dal secondo trimestre dell'anno xxxx e fino al definitivo accertamento del soggetto "legittimato", propone le soluzioni che seguono.

La prima soluzione proposta dall'Istante prevede che una volta stabilito dal giudice il "soggetto legittimato", quest'ultimo, ricevuti i canoni ad oggi versati da Alfa dalla procedura, dovrà emettere un'unica fattura per tutte le prestazioni di locazione pregresse. Una volta ricevuta la fattura, Alfa potrà, previa registrazione della stessa, esercitare la detrazione sull'intero ammontare fatturato.

Alfa, inoltre, ritiene di non essere tenuta a regolarizzare la mancata emissione delle fatture, in quanto nessuno ha mai riscosso i canoni versati sul conto istituito dal Giudice e il prestatore effettivo non è ancora individuato dal Giudice. La regolarizzazione prevista dall'art. 6, comma 8, del D.lgs. n. 471/97, quindi, non è possibile.

Laddove invece l'Agenzia ritenga che l'Istante sia tenuta ad emettere l'autofattura ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.lgs. n. 471/97 per i canoni di locazione pagati dall'anno xxxx, la società ritiene che le sanzioni non possano essere applicate, in quanto

sussistevano e sussistono le "*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono*" previste dall'art. 6, comma 8, del D.lgs. n. 471/97. Al fine di esercitare la detrazione dell'IVA già versata in relazione ai canoni pagati presso il conto corrente istituito dal Giudice, Alfa potrà procedere con l'emissione di una autofattura di sola IVA a credito. L'istante, inoltre, chiede chiarimenti in merito al soggetto nei confronti del quale dovrebbe emettere l'autofattura, in attesa dell'esito del giudizio civilistico.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'istanza di interpello in oggetto, la società istante, in qualità di conduttore dell'Immobile oggetto di contestazione, chiede di conoscere qual è il *dies a quo* per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA pagata in relazione ai canoni dalla stessa versati sul conto corrente appositamente istituito dal Giudice per la procedura di sequestro liberatorio *ex art. 687* del codice di procedura civile, a partire dal secondo trimestre dell'anno xxxx e fino al definitivo accertamento del soggetto legittimato ad esigere detti canoni.

La società chiede, altresì, se, a fronte dei canoni già versati, sussiste l'obbligo, per la stessa, di emettere autofattura ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.lgs. n. 471 del 1997.

Al fine di fornire riscontro al quesito formulato dalla società istante, giova ricordare che l'art. 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito anche "decreto IVA"), in maniera speculare alle analoghe previsioni contenute nella Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (c.d. "Direttiva IVA"), stabilisce che "*il diritto alla detrazione*

dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e dalle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo" (cfr. comma 1).

Quanto alla concreta individuazione del momento in cui l'imposta diviene esigibile, questo coincide, in linea generale, con il momento di effettuazione dell'operazione imponibile, individuato ai sensi dell'art. 6 del decreto IVA, in base al quale, ai fini che qui interessano, *"le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. (...). Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento"* (cfr. art. 6, commi 3 e 4, del decreto IVA).

Con la circolare n. 1/E del 17 gennaio 2018, in occasione delle modifiche all'art. 19 del citato decreto IVA apportate dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito con modificazioni dalla legge n. 96 del 21 giugno 2017, sono stati forniti importanti chiarimenti in ordine al diritto a detrazione, di rilievo nel caso di specie; in particolare, il citato documento di prassi ha chiarito che, tenuto conto dei principi dettati per il diritto alla detrazione dal legislatore unionale, così come declinati dalla Corte di Giustizia (cfr. sentenza 29 aprile 2004, C-152/02), il *dies a quo* per l'esercizio del diritto di detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione i) (sostanziale) dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e ii)

(formale) del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 21 del menzionato d.P.R. n. 633.

É da tale momento, infatti, che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'art. 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni. In base all'art. 19, comma 1, del decreto IVA, tale diritto può essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i menzionati presupposti e alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta medesima è divenuta esigibile.

In altre parole, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui l'operazione di cui trattasi si considera effettuata agli effetti dell'IVA e il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile (*i.e.* fattura), annota il medesimo - ai sensi del citato art. 25, primo periodo - in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza.

Tanto premesso, avendo riguardo al caso in esame, la società istante fa presente che il Tribunale Ordinario di ... - Sezione ... il xx/yy/yyyy, con Ordinanza di accoglimento parziale del "Ricorso per sequestro liberatorio ex art. 687 c.p.c." - presentato dall'istante a tutela del preteso diritto di conoscere quale fosse l'effettivo soggetto legittimato ad esigere i canoni di locazione dovuti in forza del contratto sottoscritto tra la medesima Alfa e la Beta in data xx/yy/yyyy, - ha disposto *"il sequestro dell'importo di Euro ... relativo al canone contrattualmente pattuito per il secondo trimestre dell'anno ... nonché dei canoni futuri con ciò liberando il ricorrente (i.e. Alfa S.p.A.) dall'obbligo di*

consegna"; inoltre, ha disposto "che le somme siano depositate in un conto bancario intestato alla presente procedura con facoltà di riscossione solo per il soggetto che sarà accertato essere il legittimato all'esito dell'instaurando giudizio di merito".

In linea generale, ai sensi dell'art. 687 del c.p.c., *"il giudice può ordinare il sequestro delle somme o delle cose che il debitore ha offerto o messo comunque a disposizione del creditore per la sua liberazione, quando è controverso l'obbligo o il modo del pagamento o della consegna, o l'idoneità della cosa offerta".*

La funzione dell'istituto è quella di consentire al debitore di evitare la mora *debendi*, in attesa che la controversia sia decisa all'esito del giudizio, chiedendo al giudice il sequestro liberatorio sulla somma o sul bene offerti in adempimento che sono, di regola, affidati ad un custode.

Nel caso in esame, il Tribunale di ... con l'Ordinanza del xx/yy/zzzz R.g. n. xxxxx/zzzz ha disposto soltanto la segregazione in un conto dedicato delle somme versate dall'istante, senza tuttavia attribuire ad alcun custode il compito di amministrare l'Immobile.

Alla luce di quanto sopra precisato in merito al momento di effettuazione dell'operazione agli effetti dell'IVA e ai presupposti cui è subordinato l'esercizio del diritto di detrazione, tenuto conto delle caratteristiche e della funzione del sequestro liberatorio, si è dell'avviso che nel caso di specie il momento di effettuazione dell'operazione da cui discende, in linea di principio, l'obbligo di emissione della fattura da parte del locatore coincide con il momento in cui, al termine della vicenda processuale, verrà accertato il legittimo locatore/proprietario dell'Immobile, il quale, subentrando nella titolarità dei canoni fino ad allora versati, provvederà ai relativi adempimenti anche

fiscali. Ciò tenuto conto anche della circostanza che, nelle more della definizione del giudizio (e dell'individuazione del titolare del bene), non è stato nominato un custode chiamato ad adempiere anche agli obblighi fiscali (*i.e.* la fatturazione dei canoni di locazione percepiti).

Pertanto, coerentemente con i chiarimenti forniti con la citata circolare n. 1 del 2018, la società istante potrà legittimamente esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA relativa ai canoni di locazione versati sul conto corrente appositamente istituito per la procedura di sequestro soltanto al termine della vicenda processuale, momento in cui, nei termini anzidetti, l'operazione potrà considerarsi "effettuata" e la società riceverà apposita fattura emessa dal soggetto legittimato a riscuotere i canoni di locazione.

Stante quanto sopra chiarito, l'istante non ha l'obbligo di regolarizzare, *ex* articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, le somme che provvede trimestralmente ad "accantonare" nel conto bancario intestato alla procedura, in applicazione del disposto del Giudice.

Resta inteso che, se all'esito della vicenda processuale volta ad individuare il destinatario dei canoni trimestrali, quest'ultimo non emetta fattura per certificare la riscossione delle somme fino ad allora depositate nel citato conto, l'istante, decorsi quattro mesi dalla riscossione, sarà tenuto ad emettere entro i successivi trenta giorni apposita autofattura e a versare l'IVA all'erario, pena l'applicazione delle relative sanzioni, in conformità a quanto disposto dal citato comma 8 dell'articolo 6.

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