

IVA

di **LUCIANO SORGATO**

Momento impositivo delle prestazioni di servizio ai fini Iva

Il momento impositivo Iva per i servizi oscilla tra esecuzione della prestazione e pagamento del corrispettivo.

Cassazione e diritto UE privilegiano la prima soluzione, ma una riforma dovrà chiarire l'opzione tra anticipazione o posticipazione.

In ordine al momento impositivo Iva, **nell'art. 6, c. 3 D.P.R. 633/1972** viene letteralmente rappresentato che *"le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo"*, disponendo in tal modo la **sovrapposizione temporale del fatto generatore dell'imposta** (l'effettuazione materiale della prestazione di servizio) **con l'esigibilità pecuniaria dell'Iva** (l'insorgenza del diritto erariale alla percezione dell'imposta), per cui in mancanza del pagamento del corrispettivo, non solo non decorre il diritto alla percezione dell'Iva, ma non verrebbe neppure a conformarsi il presupposto sostanziale alla base del diritto medesimo (il fatto generatore dell'imposta). Il testo legislativo, nel suo manifesto significato letterale, interdice, quindi, qualsiasi scarto temporale tra il presupposto costitutivo alla base delle dinamiche disciplinari dell'Iva e l'insorgenza del diritto alla percezione statale dell' introito erariale. Ne deriva, sempre sulla base della rappresentata specifica stesura testuale della norma, che se il pagamento del corrispettivo della prestazione di servizio dovesse temporalmente sopravvenire alla cessazione dell'attività, verrebbe a comprometersi la struttura ternaria dei presupposti alla base del governo comunitario dell'Iva (soggettivo, oggettivo e territoriale) e l'impossibilità di ritenere, quindi, derivabile per l'Erario un qualsiasi diritto alla percezione dell'Iva (specificamente per mancanza del presupposto soggettivo a tale data).

Proprio per tale motivo **le Sezioni unite della Corte di Cassazione** (21.04.2016, n. 8059) hanno intentato il sopravanzamento della mera lettera legislativa, affermando il principio secondo cui **il pagamento del corrispettivo si raccorda causalmente con il solo momento di esigibilità dell'Iva, senza incidere sul fatto generatore della medesima, derivando quest'ultimo unicamente dalla prestazione materiale del servizio, pena l'incompatibilità della norma nazionale con il diritto comunitario.**

Ciò nonostante, in sede giurisprudenziale continua a rappresentarsi **una non convergente serie di esplicazioni esegetiche, non del tutto coerenti proprio con la disciplina Iva dell'Unione e con il principio di diritto enunciato dalle citate Sezioni Unite.** È il caso della Sezione Tributaria della Cassazione 7.09.2018, n. 21870 che testualmente ha rappresentato come *"costituisca orientamento consolidato di questa Corte che, ai sensi dell'art. 6, c. 3 D.P.R. 633/1972, il presupposto oggettivo dell'Iva si verifica per le prestazioni di servizi, con il pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo. Difatti, è stato più volte precisato che, in tema di Iva, l'art. 6, c. 3 D.P.R. 633/1972 pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data di percezione del corrispettivo e quello di esecuzione della prestazione, sicché, ogni qual volta si debba individuare quando una determinata prestazione di servizi è stata effettuata, non rileva accertare la data in cui è stata storicamente eseguita, bensì quella di percezione del relativo corrispettivo (salvo il caso di precedente emissione di fattura). Tale principio è stato affermato per negare la sussistenza dell'obbligazione tributaria e del connesso obbligo di fatturazione prima della riscossione del corrispettivo"*. Nonostante, quindi, la citata Corte di Cassazione a Sezioni Unite abbia rappresentato un'interpretazione comunitariamente orientata con il pieno sopravanzamento della lettera legislativa nazionale, anche tale lettura non è stata nel proseguo coerentemente seguita dalla Corte di Cassazione, dal momento che la sentenza citata ha privilegiato il mantenimento dell'orientamento aderente al testo legislativo nazionale.

A fronte di tale incerto scenario appare necessario che **in sede di riforma dell'Iva si ponga fine a tale incerta commistione** tra fatto generatore dell'imposta (la rappresentata prestazione materiale del servizio) e l'esigibilità dell'Iva (la percezione del compenso/corrispettivo), **con l'espressa contemporanea previsione dell'opzione dell'anticipata rilevanza Iva dei compensi non percepiti e dell'opzione della sua posticipazione al momento dell'incasso del corrispettivo**, entrambe peraltro già prospettate dall'Agenzia delle Entrate ed entrambe condivise dal dettato normativo comunitario.