

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

*** **

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 223

FATTO GENERATORE, ESIGIBILITÀ E FATTURAZIONE DEI SERVIZI

MASSIMA

Le prestazioni di servizi assumono rilevanza IVA in due momenti distinti: quello in cui si realizza il “fatto generatore” e quello in cui l’imposta diviene “esigibile”.

Il momento del fatto generatore coincide con l’esecuzione “materiale” della prestazione. È questa la circostanza in cui devono essere riscontrabili i presupposti di applicazione del tributo, che costituiscono la condizione necessaria per condurre all’esigibilità dell’IVA.

Quello dell’esigibilità dell’imposta, invece, è il momento in cui l’Erario matura il diritto di pretendere il pagamento del tributo. È questa la fase determinante per l’emissione della fattura.

L’esigibilità dell’imposta sui servizi si ha all’atto del pagamento del corrispettivo, salvi i soli criteri in deroga disposti dall’articolo 6, D.P.R. n. 633/1972, in relazione alle fatturazioni anticipate, alle prestazioni gratuite in autoconsumo, periodiche e non, nonché ad alcune operazioni ivi precisate che prevedono il coinvolgimento di un soggetto non residente.

MOTIVAZIONE

Fatto generatore ed esigibilità nella Direttiva

Nella formulazione vigente¹, il primo comma, dell’articolo 62 della Direttiva 2006/112 definisce il fatto generatore quale “*fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l’esigibilità dell’imposta*” ed esigibilità il “*diritto che l’Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore, per il pagamento dell’imposta, anche se il pagamento può essere differito*”.

In linea generale, la Direttiva dispone la coincidenza del momento in cui si realizza il fatto generatore e il momento in cui si realizza l’esigibilità dell’imposta. L’articolo 63 della Direttiva 2006/112, infatti, recita: “*Il*

¹ Ripercorrendo l’iter cronologico, occorre precisare che la Prima Direttiva 67/227/CEE non ha definito il fatto generatore e l’esigibilità dell’imposta, rinviando per la relativa disciplina a una “*seconda direttiva concernente la struttura e le modalità di applicazione del sistema*” Iva. È stata, dunque, la Seconda Direttiva 67/228/CEE a stabilire che “*il sorgere del debito di imposta*” è collegato al verificarsi del “*fatto generatore dell’imposta*” inteso, tuttavia, in una duplice accezione: sia in senso proprio, essendo agganciato “*al momento in cui viene effettuato il servizio*”, sia quale esigibilità, in quanto riferito “*al momento del rilascio della fattura o al più tardi al momento dell’incasso dell’acconto*”. Con la Sesta Direttiva 77/388/CEE, il legislatore europeo è intervenuto per esplicitare la distinzione fra il fatto generatore e l’esigibilità successivamente riproposta nella Direttiva 2006/112/CE, secondo la quale per “*fatto generatore dell’imposta*” si intende “*il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l’esigibilità dell’imposta*”, mentre per “*esigibilità dell’imposta*” si intende “*il diritto che l’Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell’imposta, anche se il pagamento può essere differito.*”

fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi".

Tra le eccezioni, l'articolo 66 della Direttiva 2006/112, prevede un regime derogatorio, secondo il quale gli Stati membri possono stabilire che l'imposta sia esigibile non oltre la data di emissione della fattura, ovvero, al più tardi, al momento dell'incasso del prezzo².

Fatto generatore ed esigibilità nel D.P.R. n. 633/1972

Il D.P.R. 633/1972³ non definisce il "*fatto generatore*", il quale, è quindi riscontrabile sulla base dell'articolo 1, D.P.R. n. 633/1972 e delle precisazioni poste negli articoli successivi⁴.

L'articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/1972, invece, identifica il momento in cui l'imposta "*relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile*" nel "*momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti*".

Tra i "*commi precedenti*", distinguiamo il comma 3, il quale stabilisce che in via ordinaria le "*prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo*"⁵.

Il pagamento del corrispettivo, pertanto, identifica il momento di esigibilità, non il momento in cui si realizza il "*fatto generatore*".

È bene osservare che il comma 5 ricollega l'esigibilità non al momento in cui le operazioni sono effettuate, in senso generale, definizione che ricondurrebbe alla nozione di "*fatto generatore*", ma al "*momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti*". La norma, pertanto, ricollega l'esigibilità ai momenti in cui le operazioni si considerano effettuate ai sensi dell'articolo 6, non al mero verificarsi del fatto generatore.

Pertanto, una lettura rigorosa della norma porta a restringere il significato di effettuazione dell'operazione allo specifico senso letterale descritto dall'articolo 6.

Infatti, ancorché la scelta terminologica di affidare alla locuzione "*si considerano effettuate*"⁶, possa, in sé, rievocare la nozione di fatto generatore, rendendo difficile l'interpretazione, il comma 5 deve essere inteso in senso letterale, sistemico e coerente con la norma comunitaria⁷, secondo la logica seguente:

² L'articolo 66 recita: "*In deroga agli articoli 63, 64 e 65, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti:*

a) *non oltre il momento dell'emissione della fattura;*

b) *non oltre il momento dell'incasso del prezzo;*

c) *in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un termine determinato non posteriore alla data di scadenza del termine di emissione delle fatture imposto dagli Stati membri a norma dell'articolo 222, secondo comma o, qualora lo Stato membro non abbia imposto tale data di scadenza, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta*".

³ Il D.P.R. 633/1972 è stato emanato nella vigenza della Seconda Direttiva, la quale, come sopra evidenziato, non aveva ancora individuato la distinzione tra fatto generatore ed l'esigibilità. Distinzione fatta, per la prima volta, nella Sesta Direttiva. Questo spiega il motivo per il quale, almeno fino al 1977, la legge Iva italiana regolava il momento impositivo dell'Iva utilizzando la locuzione "*effettuazione delle operazioni*" che taluni hanno letto quale sinonimo di fatto generatore. Ed è proprio tale lettura che ha portato a un primo orientamento della Cassazione, secondo la quale anche l'esigibilità, in quanto temporalmente coincidente con il fatto generatore, si verifica con l'esecuzione materiale della prestazione (Cass. n. 37274/2022). Secondo un secondo orientamento, tuttavia, la formulazione "*si considerano effettuate*" non va intesa quale sinonimo di fatto generatore, ma riferita all'esigibilità. Esigibilità che, quindi, rispetto al verificarsi del fatto generatore, viene posticipata al momento del pagamento del corrispettivo (Cass. n. 9064/2021).

⁴ Oltre che, naturalmente, alla norma sovranazionale (si veda, sul punto, la nota n. 10).

⁵ L'Italia ha scelto di applicare il regime derogatorio, come consentito dall'articolo 66 della Direttiva 2006/112.

⁶ Se il legislatore nazionale avesse titolato l'articolo 6, D.P.R. 633/1972 "*effettuazione delle operazioni ai fini dell'esigibilità*", anziché solo "*effettuazione delle operazioni*", la lettura sarebbe risultata più chiara, ma il titolo, sulla base del testo ivi contenuto, deve essere integrato, sul piano logico, da questa specificazione.

⁷ Con Sentenza 26.10.1995 (causa C-144/94), con riferimento al caso "Italittica", la Corte di Giustizia ha stabilito che l'articolo 6, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, laddove, quanto alle prestazioni di servizi, attribuisce rilevanza al momento dell'incasso del corrispettivo non contrasta con l'articolo 10 della sesta direttiva, in quanto si tratta di una disposizione che "*pur identificando il fatto generatore dell'imposta con l'esecuzione della prestazione, consente tuttavia agli Stati membri di stabilire che l'imposta diventi esigibile, per tutte le prestazioni, solo con l'incasso del corrispettivo*". Da quanto

- l'imposta è esigibile nel momento x,
- in base al principio generale, il momento x dei servizi è il momento del pagamento del corrispettivo.

Esecuzione materiale ed esecuzione ai sensi dell'articolo 6, D.P.R. n. 633/1972

La disciplina applicabile in occasione del passaggio dal regime IVA ordinario al regime forfetario, è una diretta conseguenza della chiara distinzione esistente tra il momento in cui si realizza il fatto generatore e il momento in cui l'IVA è esigibile.

Infatti, ai sensi del comma 62, dell'articolo 1, Legge 23/12/2014 n. 190, è previsto che nell'ultima liquidazione periodica dell'anno in cui si applica il regime ordinario sia computata anche l'IVA a debito *“relativa alle operazioni, per le quali non si è ancora verificata l'esigibilità, di cui all'articolo 6, quinto comma⁸”* del D.P.R. n. 633/1972.

Anzitutto, il legislatore, facendo riferimento al momento in cui non si è ancora verificata l'esigibilità disposta dall'articolo 6, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, lascia chiaramente intendere che l'articolo 6 si riferisce in modo inequivocabile al momento in cui l'IVA è esigibile. Inoltre, è proprio la distinta sussistenza del fatto generatore in costanza di applicazione del regime IVA che determina la necessità di provvedere al versamento dell'IVA dovuta, quando il soggetto sta per uscire dal regime IVA ordinario, per accedere a quello forfetario. Infatti, ove il fatto generatore si realizzasse nel momento l'incasso, e quest'ultimo dovesse avvenire in costanza di applicazione del regime forfetario, l'operazione sarebbe esclusa IVA, anche nel caso in cui l'esecuzione materiale fosse svolta in un tempo in cui fosse applicato il regime IVA ordinario.

Al contrario, poiché il fatto generatore si realizza nel momento dell'esecuzione materiale della prestazione, il contribuente che transita al regime in franchigia di IVA subisce l'esigibilità anticipata disposta dalla norma in commento.

Anche questo passaggio normativo, pertanto, chiarisce che l'esecuzione materiale della prestazione, che identifica il fatto generatore, deve essere distinta dall'esecuzione della prestazione ai sensi dell'articolo 6, D.P.R. n. 633/1972, che identifica l'esigibilità dell'imposta.

Emissione anticipata della fattura, pagamento del corrispettivo e criteri in deroga

In caso di emissione anticipata della fattura o di pagamento, anche parziale, del corrispettivo, l'IVA è esigibile alla data della fattura o a quella del pagamento, nel limite dell'importo fatturato o pagato. Inoltre, sono previsti criteri in deroga per le operazioni gratuite in autoconsumo indicate nell'articolo 3, comma 3, periodo 1, D.P.R. 633/1972⁹, per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972, rese da un soggetto passivo

sopra deriva che quale legittima deroga alla norma europea, secondo la quale vi è coincidenza tra il momento in cui si realizza il fatto generatore e il momento in cui l'imposta esigibile, l'articolo 6, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo (fanno eccezione le operazioni indicate nell'articolo 3, comma 3, primo periodo, D.P.R. n. 633/1972, ovvero delle prestazioni di servizi effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, o comunque a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa con talune esclusioni e precisazioni, che si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese).

⁸ Nonché *"all'articolo 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134"*, che dispone in tema di IVA di cassa.

⁹ La prima eccezione è data dall'IVA sulle prestazioni gratuite in autoconsumo indicate nell'articolo 3, comma 3, periodo 1, D.P.R. 633/1972, è esigibile dal momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese (salvo il caso di emissione anticipata della fattura, con riferimento al quale l'IVA è esigibile alla data della fattura, nel limite dell'importo fatturato).

non stabilito in Italia a un soggetto passivo ivi stabilito¹⁰, ovvero rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo che non è ivi stabilito¹¹.

È significativo notare che, con riferimento alle prestazioni gratuite, il momento in cui si realizza l'esigibilità è quello in cui le prestazioni "sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese", mentre con riferimento a quelle specificate dalla norma in cui interviene un soggetto non residente, il momento in cui si realizza l'esigibilità è quello in cui le prestazioni "sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi".

Pertanto, limitatamente a tali prestazioni, il legislatore ha inteso fare coincidere il momento dell'esigibilità con un momento diverso da quello dell'incasso, identificando, in particolare i momenti in cui le prestazioni "sono ultimate"¹², nonché i momenti in cui sono "sono rese"¹³, più vicini, questi al concetto di "fatto generatore". Inoltre, con riferimento alle prestazioni di carattere periodico o continuativo, il legislatore ha fatto coincidere il momento di esigibilità con la "data di maturazione dei corrispettivi"¹⁴, nonché con il "mese successivo a quello in cui sono rese"¹⁵, più vicini, questi al momento in cui normalmente, o legalmente, dovrebbe avvenire l'incasso.

Questa varietà di criteri che identificano i momenti di esigibilità nelle diverse circostanze, rende anzitutto evidente che non può esserci alcuna possibile assimilazione, o confusione, tra il momento in cui l'operazione si considera effettuata ai fini dell'esigibilità e il momento in cui si realizza il fatto generatore.

Inoltre, la stessa varietà di criteri, con la specifica casistica ai quali vanno correlati, esclude che il criterio dell'esigibilità correlata al servizio ultimato o reso, che, solo per intenderci, possiamo definire del "fatto generatore", ovvero quello del corrispettivo maturato, o del mese successivo a quello in cui il servizio è reso, che, sempre per intendersi, possiamo definire della "maturazione del corrispettivo", possano essere applicati a casi diversi da quelli specificamente indicati dalla norma.

Fatturazione

L'articolo 21, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, prevede che la fattura debba essere emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi del precedente articolo 6¹⁶. In via ordinaria, ovvero

¹⁰ La seconda eccezione è data dall'IVA sulle prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972, rese da un soggetto passivo non stabilito in Italia a un soggetto passivo ivi stabilito, che si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Peraltro, l'esigibilità è anticipata alla data dell'eventuale pagamento, anche parziale, del corrispettivo in via anticipata. Se invece si tratta di prestazioni effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.

¹¹ Con riferimento alle prestazioni di servizi svolte nei confronti di un soggetto passivo non residente, la norma fa riferimento letterale alle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies. Peraltro, poiché, correttamente, il 7-sexies e il 7-septies, non sono richiamati, in quanto il caso riguarda prestazioni di servizi svolte nei confronti di un soggetto passiva, anche in questo caso, come nel precedente, il riferimento è alle operazioni descritte al 7-ter. Anche in questo caso, l'esigibilità è anticipata alla data dell'eventuale pagamento, anche parziale, del corrispettivo in via anticipata. Se invece si tratta di prestazioni effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.

¹² Nel caso dei servizi ivi indicati con intervento di un non residente.

¹³ Nel caso dei servizi gratuiti.

¹⁴ Nel caso dei servizi ivi indicati con intervento di un non residente, quando siano periodici o continuativi.

¹⁵ Nel caso dei servizi gratuiti, quando siano periodici o continuativi.

¹⁶ Con Ordinanza 19.11.2020 n. 26319 la Cassazione "conformemente all'articolo 63 di tale direttiva -ossia della direttiva n. 2006/112-, il fatto generatore dell'imposta si verifica, e l'imposta diviene esigibile, nel momento in cui viene effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi" (Corte giust. 31 maggio 2018, cause C-660 e 661/16, KollroB e Wirti, punto 38; coerente, Corte giust. 11 giugno 2020, causa C-43/19, Vodafone Portugal, punto 41)", non tenendo conto della disciplina derogatoria applicata in Italia, ha ritenuto che fosse da superare l'orientamento "secondo il quale le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del relativo pagamento, cosicché prima di tale momento non sussiste alcun obbligo (ma solo la facoltà) di emettere fattura o di pagare l'imposta". A questo arresto, ne sono seguiti ulteriori tre di tenore equivalente (Cass 24.11.2020, n. 26650, Cass. 1.4.2021, n. 9064, Cass. 20.12.2022 n. 37274).

salve le eccezioni sopra richiamate, non è dunque obbligatorio¹⁷ emettere fattura nel momento in cui il servizio è materialmente eseguito¹⁸.

Rilevanza del momento in cui il servizio è materialmente eseguito

Il momento in cui si realizza il fatto generatore è rilevante per inquadrare l'operazione con riferimento ai presupposti d'imposta.

Ne consegue, ad esempio, che sussiste il presupposto soggettivo d'imposta nel caso in cui un contribuente che ha cessato l'attività abituale incassa un corrispettivo in relazione a un'operazione eseguita quando la partita IVA era ancora aperta.

Ne consegue, inoltre, che se un soggetto che ha locato un immobile non percepisce il pagamento del corrispettivo, non è mai tenuto ad emettere fattura.

A prescindere da ogni considerazione sistemica sul fatto che, sul piano normativo, fosse eventualmente opportuno obbligare il locatore all'emissione della fattura, per poi concedergli la possibilità di stornarla alle condizioni previste dall'articolo 26, D.P.R. n. 633/1972, occorre prendere atto che il legislatore, nel caso generale, non ha fatto questa scelta. Consegue che al caso generale non sono applicabili i criteri in deroga disposti dall'articolo 6, comma 6, D.P.R. n. 633/1972, sopra esaminati, i quali prevedono che l'IVA sia esigibile al realizzarsi del "fatto generatore", ovvero nel momento di "maturazione del corrispettivo", solo con riferimento ai casi particolari ivi descritti.

In altre parole, quelli del realizzo del fatto generatore e di maturazione del corrispettivo non sono criteri residuali applicabili al caso generale quando l'incasso tardi, ma sono criteri in deroga da riservare alle diverse fattispecie indicate dalla norma.

¹⁷ Cfr. Risposta interpello Agenzia Entrate 24.1.2020 n. 12 "Con riferimento alle operazioni "interne", che intervengono tra soggetti stabiliti in Italia, ovvero alle operazioni, territorialmente rilevanti in Italia, rese nei confronti di privato consumatore, la regola generale relativa al momento in cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate è contenuta nel terzo comma dell'articolo 6 del decreto IVA, che individua come momento di effettuazione dell'operazione quello in cui viene pagato il corrispettivo, indipendentemente dalla circostanza che la prestazione sia o meno già stata resa o ultimata, fermo restando che, in base al quarto comma del citato articolo 6".

¹⁸ "3.5.2 - Posto che il pagamento del corrispettivo non è essenziale al riscontro del carattere oneroso che l'operazione deve assumere per costituire presupposto dell'imposta (dipendendo detto carattere dagli accordi delle parti e non dall'esecuzione del rapporto), occorre, invero, considerare che - dal momento che il testo dell'art. 6, comma 3, DPR 633/1972 non offre alcun elemento contrario ad una lettura nel senso della sua rilevanza ai soli fini dell'esigibilità e che il DPR 633/1972 non contempla alcuna specifica indicazione circa il momento d'insorgenza dell'obbligazione tributaria ed il dato di temporale rilevanza del presupposto del tributo (così lasciando, sul punto, intendere il rimando alla normativa sovranazionale) - tutt'altro che implausibile si rivela ritenere che l'art. 6, comma 3, DPR 633/1972, nella contemplata assimilazione al pagamento, si riferisca alla sola esigibilità dell'imposta, dando per scontata la sua concettuale distinzione ed autonomia dal relativo fatto generatore" (Cass. SS.UU. 21.4.2016 n. 8059).