

Fatto generatore ed esigibilità dell'IVA nelle prestazioni di servizi tra normativa nazionale e normativa comunitaria

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il momento impositivo delle prestazioni di servizi nella disciplina comunitaria. – 3. Il recepimento della normativa comunitaria nell'ordinamento interno e i più significativi interventi giurisprudenziali e di prassi. – 4. L'inquadramento e l'interpretazione sistematica dell'art. 6, comma 3, d.P.R. n. 633/72. – 5. La rilevanza pratica della ricostruzione teorica del momento impositivo. Alcuni esempi. – 6. Considerazioni conclusive.

L'articolo analizza il concetto di momento impositivo ai fini IVA nelle prestazioni di servizi alla luce sia della disciplina comunitaria sia della normativa nazionale. L'analisi muove dalla recente ordinanza della Corte di Cassazione n. 26650/2020 nella quale i Giudici di legittimità si sono discostati non solo dai principi espressi dalle Sezioni Unite della medesima Corte ma anche da quelli della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Il contributo evidenzia la centralità del momento impositivo ai fini IVA dal quale dipendono diritti e obblighi correlati all'imposta e si sofferma sulla possibilità di una lettura dell'art. 6, comma 3, d.P.R. n. 633/1972 compatibile con il diritto comunitario, ritenendola preclusa in ragione di un insanabile contrasto fra normativa interna e diritto comunitario che dovrebbe più propriamente condurre alla disapplicazione di tale disposizione da parte del Giudice nazionale.

This article analyses the meaning of chargeable event for VAT purposes as laid down by the EU and Italian provisions for the supplies of services. The analysis moves from a recent decision of the Italian Court of Cassation no. 26650/2020 where the judges departed from the principles enshrined by both the Italian Supreme Court in Joint Sections and the Court of Justice of European Union. The article first highlights the pivotal role of the chargeable event to which rights and obligations set forth by the VAT system are linked. Then, it concludes that art. 6(3) of Presidential Decree no. 633/1972 (the Italian VAT provision governing the chargeable event for supplies of services) should be disregarded by the national Courts by reason of an irremediable conflict between the Italian law and the EU VAT law which does not allow any interpretation of the first in line with the latter.

1. *Premessa.* – Una recente sentenza della Corte Suprema di Cassazione (1) offre lo spunto per una rassegna ed alcune annotazioni critiche relative all'interpretazione dell'art. 6, comma 3, d.P.R. n. 633/1972 che individua il “momento di effettuazione delle prestazioni di servizi”.

Il tema è stato recentemente considerato dalle Sezioni Unite della Corte Suprema di Cassazione (2) che ha espresso le sue conclusioni in stretta aderenza ai principi della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Tale indirizzo è stato disatteso in più occasioni dalla sezione tributaria della stessa Suprema Corte che con la sentenza in commento pare conformarsi solo parzialmente ai principi di diritto stabiliti dalle Sezioni Unite.

La questione riveste rilevanza fondamentale ai fini della corretta applicazione del tributo (si consideri l'individuazione del momento in cui applicare un nuovo regime IVA in caso di mutamento di aliquota o di recesso di uno Stato membro dall'Unione Europea e, quindi, di uscita dal sistema armonizzato dell'imposta sul valore aggiunto) (3).

2. *Il momento impositivo delle prestazioni di servizi nella disciplina comunitaria.*

2.1. La Seconda Direttiva IVA ha introdotto il fondamentale concetto di ‘fatto generatore’ dell'imposta, inteso come il momento in cui si realizza il presupposto del tributo e nel quale l'operazione assume rilevanza ai fini dell'IVA (4). In particolare, l'art. 6 par. 4, individua il fatto generatore delle prestazioni di servizi «*al momento in cui viene effettuato il servizio*». È la stessa Direttiva che poi prevede alcune eccezioni stabilendo che «*nelle prestazioni di servizi di durata indeterminata o che superano un certo periodo di tempo*

(1) Cass., Sez. trib., 24 novembre 2020, n. 26650.

(2) Cass., Sez. un., 21 aprile 2016, n. 8059.

(3) Procedura disciplinata dall'art. 50 del Trattato sull'Unione Europea, applicato per la prima (e finora) unica volta con il recesso del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord dall'Unione Europea formalizzato con l'accordo ratificato il 29 gennaio 2020 ed entrato in vigore alle ore 23:00 GMT del 31 gennaio 2020, cui ha seguito un periodo di transizione conclusosi il 31 dicembre scorso nel corso del quale il quale il Regno Unito è rimasto soggetto al diritto comunitario (c.d. ‘Brexit’).

(4) Così L. SALVINI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2019, 281. Un'altra esauriente definizione di fatto generatore la fornisce G. FRANSONI, *Il momento impositivo nell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2019, 80.

o che danno luogo a versamento di acconti, può essere previsto che il fatto generatore si verifichi al momento del rilascio della fattura o al più tardi al momento dell'incasso dell'acconto; e ciò limitatamente all'importo fatturato od incassato».

La disposizione deve essere considerata unitamente al punto 8 dell'allegato A della medesima Seconda Direttiva che definisce il fatto generatore come «*il sorgere del debito di imposta*».

Muovendo da questo assetto normativo, le prime pronunce della Corte di Giustizia delle (allora) Comunità europee hanno elaborato un principio giurisprudenziale relativo al momento di esigibilità del tributo, da intendersi come momento in cui sorge per l'Erario il diritto a pretendere in pagamento dal soggetto passivo l'imposta da egli addebitata in rivalsa (5). La distinzione tra fatto generatore ed esigibilità risale agli arresti giurisprudenziali della Corte di Giustizia della sentenza 20 maggio 1976 resa nella causa 111/75, *Mazzalai* (6). In essa la Corte, anche in reazione alle osservazioni della Commissione europea, ha affermato che le eccezioni alla regola generale *ex art. 6, comma 4 della Seconda Direttiva* riguardano la sola esigibilità dell'imposta e non già il momento di insorgenza del fatto generatore (7).

Invero, che la definizione di 'fatto generatore' fosse riferita al momento in cui la prestazione è eseguita si rinviene anche dall'analisi del Comitato Economico Sociale nel parere formulato sulla proposta di Seconda Direttiva (8). In tale occasione, il Comitato Economico Sociale osservò, con riferimento al concetto di 'fatto generatore', che in diverse fattispecie si sarebbe manifestata notevole difficoltà nel determinare il momento di effettuazione di un servizio e che per tale motivo sarebbe stato utile ed opportuno adottare un solo criterio per l'individuazione tanto dell'insorgenza del debito tributario quanto del

(5) Per la definizione di tale concetto piace ancora richiamare L. SALVINI, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 281 e G. FRANSONI, *Il momento impositivo nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 80.

(6) Corte di Giustizia delle Comunità europee, sentenza 20 maggio 1976, 111/75, *Mazzalai*, EU:C:1976:68.

(7) Si legge difatti che «*dette deroghe concernono tuttavia solo i casi in cui vi sia versamento di acconti prima che il servizio o i servizi siano stati interamente effettuati, nei quali, cioè, venga anticipato il momento in cui, secondo la prima frase, l'imposta sarebbe divenuta esigibile*» (punto 14).

(8) Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee 1966, 569 ss.

momento in cui tale debito avrebbe dovuto essere corrisposto all'erario, coincidente con l'incasso del corrispettivo per il servizio fornito (9).

2.2. La vera e propria autonomia concettuale e giuridica tra il fatto generatore del tributo ed il momento di esigibilità dello stesso si è avuta poi con l'emanazione della Sesta direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio del 17 maggio 1977.

La disciplina del fatto generatore e dell'esigibilità del tributo figurano nell'art. 10 che al paragrafo 1, lett. a) e b) definiva rispettivamente il *«fatto generatore dell'imposta»* come *«il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta»* e la *«esigibilità dell'imposta»* come 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»*.

Quanto alla disciplina, il citato articolo al successivo paragrafo 2 sanciva in linea di principio che *«il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi»* oppure, alternativamente, alla *«scadenza dei periodi cui si riferiscono tali (10) acconti o pagamenti»*.

Si può dunque affermare che il legislatore comunitario ha inteso stabilire la regola generale per la quale fatto generatore ed esigibilità dell'imposta sono in linea di principio temporalmente coincidenti fra loro e si verificano nel momento in cui le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono effettuate. Qualora tuttavia siano convenzionalmente pattuiti tra le parti pagamenti di acconti, il momento di effettuazione dell'operazione si deve considerare anticipato alla scadenza del rispettivo termine di adempimento.

A fianco della regola generale di coincidenza tra fatto generatore ed esigibilità dell'imposta, il legislatore comunitario ha previsto ipotesi di scissione fra i due predetti momenti (11), ipotizzando casi in cui l'esigibilità deve ne-

(9) Si può quindi ritenere che sia stata l'esigenza di semplificare l'applicazione del tributo ad individuare nel momento in cui sorge il debito di imposta il pagamento del corrispettivo. In questo contesto, l'impianto normativo italiano potrebbe essere stato viziato dall'eredità dell'Imposta generale sull'entrata (IGE) il cui momento di esigibilità coincideva appunto con il versamento del corrispettivo in denaro o in natura.

(10) Ossia le cessioni di beni e le prestazioni di servizi *«che comportano successivi versamenti di acconti o pagamenti»*

(11) Così L. SALVINI, *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno:*

cessariamente essere anticipata rispetto al fatto generatore e altri in cui, per contro, gli Stati membri hanno la facoltà di posticipare la pretesa del tributo ad un momento successivo.

La prima ipotesi (anticipazione obbligatoria dell'esigibilità) era contemplata dal medesimo par. 2 dell'art. 10 cit., che al secondo comma imponeva – nelle ipotesi in cui vi fosse stato il «*pagamento di acconti anteriore alla cessione o alla prestazione di servizi*» – che «*l'imposta diventa[sse] esigibile all'atto dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato*», determinando così l'anticipazione dell'esigibilità rispetto al fatto generatore. Sul punto è fin da subito opportuno precisare, tuttavia, che l'incasso non rileva *ex se* (12), bensì solo in funzione di elemento rivelatore dell'esistenza di un accordo fra le parti (quantomeno sugli aspetti essenziali del fatto generatore) in vista dell'esecuzione di un'operazione economica rilevante ai fini IVA (13).

La seconda ipotesi (posticipazione facoltativa dell'esigibilità) era delineata dal successivo terzo comma, che accordava agli Stati membri la facoltà di posporre il solo momento di esigibilità dell'imposta:

«– *non oltre la data di emissione della fattura o del documento che ne fa le veci,*

– *al più tardi al momento dell'incasso del prezzo, ovvero*

– *in caso di mancata o tardiva emissione della fattura o del documento che ne fa le veci, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta*» (14).

2.3. Il quadro normativo così descritto non ha più subito sostanziali modifiche. Anche la Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006

principi generali, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 137.

(12) Essendo noto che sono soggette all'imposta sul valore aggiunto le operazioni economiche individuate dal legislatore comunitario «*e non i pagamenti effettuati quale corrispettivo di quest'ultime*» (così la sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee del 9 ottobre 2001, causa C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, EU:C:2001:526, punto 17).

(13) Sul tema la sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee del 21 febbraio 2006, causa C-419/02, *Bupa Hospitals*, EU:C:2006:122, con compiuto commento di V. LIPRINO, *Acconti, pagamenti anticipati ed esigibilità dell'Iva*, in *Rass. trib.*, 2007, 279.

(14) Tali deroghe rispondono all'opportunità di consentire una simmetria tra esigibilità dell'imposta ed esercizio del diritto di detrazione in capo al committente quando il contenuto economico dell'operazione si considera già – in tutto o in parte – realizzato dando vita al presupposto fiscalmente sufficiente per l'imponibilità della prestazione sia pure limitatamente all'importo pagato o fatturato.

relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (c.d. Direttiva rifusione, tutt'ora in vigore), ha difatti mutuato pressoché integralmente i principi contenuti nella Sesta Direttiva.

In particolare, la definizione e la disciplina di fatto generatore ed esigibilità dell'imposta sono state rispettivamente inserite negli articoli 63 e 64. Il paragrafo 2 di quest'ultima disposizione prevede la facoltà per gli Stati membri, in chiave anti-elusiva, di considerare *«le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo di tempo»* come *«effettuate almeno alla scadenza di un termine di un anno»*.

Le ipotesi derogatorie di anticipazione necessaria dell'esigibilità e di posticipazione facoltativa della stessa sono state disciplinate, rispettivamente, negli articoli 65 e 66.

Con la Direttiva del Consiglio n. 2010/45/UE del 13 luglio 2010 è stata poi introdotta un'ulteriore specificazione dei momenti impositivi per operazioni transfrontaliere (così la modifica all'art. 64, par. 2 della Direttiva rifusione) e una delimitazione della facoltà di deroga concessa agli Stati membri ai sensi dell'art. 66 (15).

Ai fini del presente contributo preme unicamente evidenziare che, con la riformulazione del par. 2 dell'art. 64, è stato previsto che le prestazioni di servizi rese in via continuativa, in relazione alle quali l'imposta è dovuta dal committente mediante inversione contabile, *«si considerano effettuate alla scadenza di ogni anno civile, fintanto che non si ponga fine alla prestazione dei servizi»*. Contestualmente si è stabilito che la deroga al criterio generale, fissato nella precedente formulazione del primo comma dell'art. 66, fosse limitata alle prestazioni diverse da quelle transfrontaliere ed a carattere continuativo (disciplinate dall'art. 64, par. 2, comma 2 della Direttiva rifusione).

2.4. Questa prima disamina della normativa comunitaria offre alcuni preliminari spunti di riflessione.

In primo luogo, è evidente che il legislatore comunitario abbia voluto individuare specificamente materie di propria competenza esclusiva – qual è la

(15) Le modifiche introdotte dalla Direttiva n. 210/45/UE rispondono alla necessità di uniformare le norme relative all'esigibilità dell'imposta e alla fatturazione delle operazioni al fine di garantire il corretto ed omogeneo tracciamento delle operazioni che coinvolgono operatori economici stabiliti in due o più Stati membri (cfr. considerando 3 e 6 della Direttiva n. 2010/45/UE).

disciplina del fatto generatore (16) e della obbligatoria anticipazione dell'esigibilità al momento dell'incasso in ipotesi di pagamento di acconti (17) – distinguendole da altre di competenza concorrente con gli Stati membri, segnatamente la facoltà di posticipazione dell'esigibilità (18) (19) (20). Ciò all'evidente scopo di armonizzare quanto più possibile uno degli elementi cardine del meccanismo applicativo dell'IVA, che è per l'appunto il momento impositivo delle operazioni rilevanti ai fini di tale tributo.

In secondo luogo, emerge per contro una sorta di genericità nella definizione giuridica dei concetti di fatto generatore ed esigibilità del tributo (21). Ciò deriva dal fatto che l'armonizzazione europea dell'imposta, in ragione dei differenti ordinamenti giuridici nei quali essa si trova ad operare, non può che ispirarsi a nozioni di stampo più prettamente economico che civilistico, non essendo affatto armonizzati a livello comunitario concetti chiave come quelli di proprietà (e suo trasferimento), possesso, detenzione, consenso delle parti, etc. (22).

3. *Il recepimento della normativa comunitaria nell'ordinamento interno e i più significativi interventi giurisprudenziali*

3.1. La trasposizione della Direttiva IVA nell'ordinamento italiano è stata attuata con il d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, entrato in vigore il 1° gennaio 1973.

(16) *i.e.* con la sola facoltà di deroga prevista in chiave antielusiva all'art. 64, par. 2, comma 3.

(17) *i.e.* art. 65.

(18) Così G. FRANSONI, *Il momento impositivo*, cit., 61, ancorché l'autore ritenga che non si possa ritenere violato il principio di competenza esclusiva del legislatore comunitario in tema di disciplina del fatto generatore in ragione della facoltà concessa agli Stati membri dall'art. 64, par. 2, comma 3, essendo questa introdotta ai soli fini antielusivi.

(19) *i.e.* art. 66.

(20) Si veda anche P. CENTORE, *Momento impositivo delle prestazioni di servizi*, in *Corr. trib.*, 1994, 1771 ss.

(21) Sul punto R. CORDEIRO GUERRA, *Fatto generatore, esigibilità dell'Iva ed incasso del prezzo secondo la Corte di Giustizia: spunti per una revisione della disciplina italiana* (nota a Corte di Giustizia CE, Sez. V, Sentenza 26 ottobre 1995, in causa n. C-144/94, Italitica S.p.A.), in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 449 ss.

(22) Sul punto pregevoli le osservazioni di P. FILIPPI, *I profili oggettivi del presupposto dell'Iva*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 1199.

In sede di recepimento, le scelte adottate dal legislatore nazionale in merito alla definizione del momento in cui sorge l'obbligazione tributaria e quello in cui l'imposta diviene esigibile sono state in larga parte influenzate dal regime stabilito dall'allora vigente imposta generale sulle entrate (23) e, quindi, in larga parte disallineato rispetto alle disposizioni comunitarie.

L'art. 6, comma 3, d.P.R. n. 633 prevedeva – nella sua formulazione originaria – unicamente che «*le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo*» (24). Tutto ciò ancorché la Seconda

(23) In questo senso F. MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'IVA*, in *Boll. trib.*, 1973, 1173 ss.

(24) La scelta di collegare l'effettuazione del servizio al pagamento è certamente rivolta a semplificare l'individuazione di un momento il quale, se fosse ancorato all'ultimazione della prestazione, sarebbe di non facile delimitazione (osservazione già avanzata dal Comitato Economico Sociale, si veda Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee 1966, 569 ss. Così anche A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari*, 1971, Milano, 38). Indipendentemente dal dato letterale previsto dalle Direttive e dalla normativa nazionale, l'individuazione del momento impositivo ai fini IVA riflette la struttura ed il presupposto che il tributo intende colpire. L'IVA, quale imposta generale sul consumo, è un tributo che dal punto di vista economico non colpisce l'atto del consumo in sé, bensì gli scambi commerciali, nei loro aspetti giuridicamente rilevanti, che sono funzionali a realizzare un consumo finale avendo cura di non incidere, in linea di principio, sulla catena del valore (in tal senso si veda il quarto considerando della Seconda Direttiva, nonché P. FILIPPI, voce *Valore Aggiunto (imposta sul)*, Enciclopedia del diritto, Milano, 1993, XLVI, 125 e A. COMELLI, *L'Iva quale imposta di consumo*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1936). Tale postulato può dispiegare effetti anche sull'individuazione del momento di esecuzione del "fatto generatore", poiché nella prospettiva dell'imposta sul consumo appare ragionevole integrare il presupposto della tassazione fin dal momento in cui il consumo è possibile e avviene, ossia fin dal momento in cui la prestazione di servizio è resa, ed ha quindi recato "l'utilità" al committente. In questa prospettiva, è ragionevole ritenere che il pagamento del corrispettivo, pur normalmente ricollegandosi ad un contratto che ha ad oggetto prestazioni di servizi a titolo oneroso, è vicenda estranea ed ulteriore rispetto all'atto (l'esecuzione del servizio) che ne rende possibile il consumo. Il pagamento del corrispettivo rileva cioè per la determinazione della base imponibile, ma non ai fini della risoluzione del problema del momento impositivo coincidente con il consumo, per il quale è evento esterno e (normalmente) successivo. Ad altre conclusioni si può giungere nella prospettiva dell'imposizione sugli scambi, poiché se si assume come oggetto dell'imposta lo scambio, l'imposta risulta coerentemente applicabile solo nel momento in cui tutti i momenti giuridicamente ricollegati allo scambio sono realizzati. L'imposta sugli scambi trova il suo naturale momento di rilevanza nel momento in cui lo scambio è perfezionato, in tutte le sue conseguenze e dunque apparirebbe ragionevole identificare la rilevanza impositiva nel momento del pagamento che normalmente è l'atto conclusivo di una prestazione di servizi (potrebbe deporre a favore di tale interpretazione il quinto considerando della Seconda Direttiva in base al quale l'IVA avrebbe potuto essere circoscritta, in nella sua prima fase, alle sole transazioni fra soggetti economici escludendo quindi il consumo dei beni e servizi al minuto). Avendo ciò in mente, e ricordando le note difficoltà iniziali di inquadramento teorico dell'imposta che hanno

Direttiva, all'art. 6 par. 4, individuasse il fatto generatore delle prestazioni di servizi nel «*momento in cui viene effettuato il servizio*», e non già all'atto del pagamento del corrispettivo (25).

Il successivo comma 4, avvalendosi questa volta *secundum legem* della facoltà concessa dal citato art. 6 par. 4, prevedeva poi che «*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*» (26).

3.2. Il recepimento della normativa comunitaria nell'ordinamento nazionale, già passibile di critiche, si è mostrato ancor più confuso a seguito dell'emanazione della Sesta Direttiva la quale, come detto, ha espressamente introdotto il concetto di esigibilità del tributo, tenendolo ben distinto da quello di fatto generatore.

affaticato il legislatore nazionale degli anni '70 (cfr. A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 729), si può allora ritenere che il legislatore italiano abbia individuato nel pagamento il momento di rilevanza dell'operazione anche in virtù della costruzione dell'imposta in termini eminentemente giuridici, quale imposta sulle transazioni poste in essere nell'ambito dell'attività economica. Tuttavia, è ormai evidente che l'impostazione europea è chiaramente nel senso dell'imposizione sul consumo, pur con un meccanismo complesso che include nel funzionamento dell'imposta tutti gli operatori della catena distributivo-produttiva. Dunque, il nodo del momento di effettuazione delle prestazioni di servizio, se si vuole, vede anche la sua genesi nel diverso inquadramento generale e sistematico dell'IVA, e si ricollega ad una scelta a monte circa il modello impositivo cui si ispira tale imposta.

(25) In dottrina si è affermato che «*l'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 197, disponendo che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della sua percezione e la data di esecuzione della prestazione cui il corrispettivo si riferisce, per cui, ogni qual volta si debba individuare quando una determinata prestazione di servizi è stata effettuata, non rileva accertare la data nella quale storicamente la medesima sia stata eseguita, bensì [...] quella di percezione del relativo corrispettivo*» (si veda G. MANDÒ, D. MANDÒ, *Manuale dell'Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2014, 188).

(26) La normativa nazionale ha recepito la normativa comunitaria in maniera sensibilmente diversa anche dal punto di vista terminologico. La Seconda Direttiva parla di "incasso" mentre la normativa domestica parla di "pagamento"; il primo termine dà prevalenza alla posizione creditoria (l'atto di incassare, in termini G. FRANSONI, *op. cit.*, 182) mentre la seconda a quella debitoria (l'atto del pagare).

L'Italia, nelle numerose difficoltà incontrate nel recepire le novità di cui alla Sesta Direttiva (27), non è in alcun modo intervenuta ad adeguare la disciplina del momento impositivo delle prestazioni di servizi, sino a che non è stata indirettamente sollecitata a farlo da una centrale pronuncia della Corte di Giustizia in tema di esigibilità del tributo nelle prestazioni di servizi (28) (29).

Invero, nella causa C-144/94, *Italitica*, instaurata a seguito della domanda di pronuncia pregiudiziale avanzata dalla Commissione Tributaria Centrale, è stato chiesto alla Corte europea se l'art. 6, comma 3, d.P.R. n. 633 fosse conforme all'art. 10, par. 2, comma 3 nella parte in cui attribuiva agli Stati membri la facoltà di posticipare l'esigibilità del tributo solo per «*talune operazioni*» (30). Avendo l'Italia posticipato tale momento per tutte le prestazioni di servizi, il giudice nazionale ha posto la questione se l'art. 10, par. 2, consentisse «*agli Stati membri di stabilire che l'“incasso del prezzo” sia considerato fatto che per tutte le prestazioni di servizi rende l'imposta “esigibile”*».

Con la sentenza 26 ottobre 1995 (31), la Corte di Giustizia ha fornito un'interpretazione estensiva della locuzione «*talune operazioni*», sancendo che

(27) Per una compiuta disamina si veda F. GALLO, *L'IVA: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, 592 ss.

(28) Va segnalato il tentativo, poi abbandonato, di collegare il momento di effettuazione ai fini IVA delle prestazioni di servizi al momento di ultimazione delle stesse inserito nell'art. 9 del disegno di legge per la manovra finanziaria 1990 (Senato della Repubblica, Atto Parlamentare 30 settembre 1989, n. 1897 in *Corr. trib.*, 1989, 2860 ss.).

(29) Si osserva che una prima indicazione del disallineamento tra la normativa italiana ed il contenuto della Sesta Direttiva avrebbe potuto già desumersi dalla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee del 20 ottobre 1993, causa C-10/92, *Balocchi*, EU:C:1993:846, in cui è stata ribadita, nel contesto di una controversia avente ad oggetto le disposizioni nazionali in materia di versamento dell'imposta, la netta distinzione tra fatto generatore e momento di esigibilità del tributo.

(30) Con le altre due questioni, secondarie ai fini del presente contributo, i Giudici nazionali hanno domandato alla Corte «*se lo Stato membro che si avvalga della “deroga” di cui al predetto art. 10, n. 2, sia tenuto a stabilire “un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta” entro il quale (periodo) la fattura o il documento che ne fa le veci deve essere emesso, ancorché non si sia ancora avuto l'“incasso del prezzo”*» e «*Se lo Stato membro che si avvalga della “deroga” anzidetta sia tenuto a stabilire modalità di documentazione ed annotazione della prestazione ultimata e del relativo corrispettivo, ogniqualvolta non sia stata emessa la fattura o il documento che ne fa le veci, ovvero non si sia avuto l'“incasso del prezzo”*».

(31) Per un autorevole commento alla sentenza si rimanda a R. CORDEIRO GUERRA, *Fatto generatore, esigibilità dell'Iva ed incasso del prezzo secondo la Corte di Giustizia: spunti per una revisione della disciplina italiana*, cit.; A. COMELLI, *Sul momento di effettuazione delle*

«l'art. 10, n. 2, terzo comma, della direttiva consente agli Stati membri di stabilire che l'incasso del prezzo è il fatto che, per tutte le prestazioni di servizi, rende l'imposta esigibile».

L'importanza di tale pronuncia si rinviene in ragione di una sua lettura *a contrario*. La sentenza *Italittica* non si è difatti pronunciata sulla compatibilità *tout court* dell'art. 6, comma 3, d.P.R. n. 633 con la Sesta Direttiva – non essendo questo il tema pregiudiziale sollevato dal giudice nazionale (32) – bensì si è limitata ad osservare come il differimento dell'esigibilità al momento del pagamento del corrispettivo per tutte le prestazioni di servizi non fosse incompatibile con la facoltà concessa agli Stati membri dall'art. 10, par. 2, comma 3, della Sesta Direttiva. L'esame della normativa nazionale, infatti, non ha riguardato il puntuale recepimento del concetto di fatto generatore di cui all'art. 10, par. 2, comma 2, della Sesta Direttiva ma unicamente se fosse stato correttamente esercitato il diritto di deroga di cui al successivo comma 3 circa la possibilità di differire l'esigibilità dell'imposta (33).

Sullo specifico aspetto, è altrettanto importante rilevare come la Commissione europea, nelle osservazioni depositate nel corso del procedimento, avesse pregevolmente evidenziato come la normativa italiana, ancorché simile a quella francese (34), si discostasse da quest'ultima proprio in quanto non distingueva i concetti di fatto generatore ed esigibilità dell'imposta, così contravvenendo al disposto unionale.

prestazioni di servizi ai fini dell'IVA, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 214 ss.

(32) Ed anzi, secondo attenta dottrina «*così prospettata, la questione non coglieva, dunque, la distinzione tra «fatto generatore» ed «esigibilità dell'imposta», rappresentando in modo non del tutto puntuale la normativa nazionale»* (così F. RICCA, *Il momento di effettuazione dei servizi tra fatto generatore ed esigibilità dell'Iva*, in *Corr. trib.*, 2013, 2373).

(33) In realtà vi è chi ha sostenuto, in una lettura estensiva della sentenza, che già si potesse ricavare da tale pronuncia l'incompatibilità dell'art. 6, comma 3, d.P.R. n. 633 con la Sesta Direttiva. È stato difatti sostenuto che con la sentenza *Italittica* i Giudici comunitari avrebbero statuito «*con chiarezza che la norma nazionale deve essere necessariamente intesa nel senso che l'identificazione con il pagamento del corrispettivo investe il compimento della prestazione con esclusivo riferimento alla sua rilevanza ai fini della mera esigibilità dell'imposta; giacché, ove ne risultasse coinvolta anche la sua rilevanza ai fini dell'imponibilità e dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria, la disposizione risulterebbe (per quanto detto in precedenza) incompatibile con il diritto dell'Unione»* (così M. PEIROLLO, *Compensi soggetti a Iva anche se incassati dopo la cessazione dell'attività professionale*, in *Corr. trib.*, 2016, 1947).

(34) Cfr. articolo 269, par. 2, lett. c) del *Code général des impôts* a mente del quale l'imposta relativa alle prestazioni di servizi diviene esigibile all'atto dell'incasso del corrispettivo.

3.3. A seguito di tale sentenza il legislatore nazionale è intervenuto con una modifica delle disposizioni sul momento di effettuazione delle prestazioni di servizi.

Tentando per la prima volta di recepire il concetto di esigibilità dell'imposta a distanza di 20 anni dall'emanazione della Sesta Direttiva, l'art. 1 del d.lgs. 2 settembre 1997 n. 313 ha riformulato il comma 5 dell'art. 6 del d.P.R. n. 633 e al primo periodo, con formulazione tutt'oggi vigente, ha stabilito che *«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»* (35).

Il quadro normativo si è ulteriormente complicato a seguito dell'introduzione di un ulteriore comma all'art. 6, il sesto, ad opera dell'art. 8 della l. 15 dicembre 2011 n. 217, volto a disciplinare il momento impositivo delle prestazioni di servizi transfrontaliere (36). Tale disposizione stabilisce che *«in deroga al terzo e al quarto comma, le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter [...] e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies [...] si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi»*.

Se l'obiettivo era disciplinare in maniera chiara, compiuta e, soprattutto, conforme alla normativa comunitaria il fatto generatore e il momento di esigibilità del tributo nelle prestazioni di servizi, non può di certo dirsi che tale risultato sia stato raggiunto.

(35) Come correttamente osservato in dottrina, *«il comma 3 dell'art. 1 modifica il comma 5 dell'art. 6 del decreto IVA [...] nel senso di introdurre una nozione di momento di "esigibilità" dell'imposta che, nel sistema finora vigente, emergeva implicitamente dalla concatenazione degli adempimenti formali, ovvero dalla individuazione del momento di effettuazione delle operazioni da parte di specifiche norme di legge (art. 6). La nuova disposizione assume invece valenza di principio generale, soprattutto ai fini del sorgere del diritto di detrazione, e dispone che l'imposta diviene esigibile, nel momento in cui le operazioni si intendono effettuate ai sensi dello stesso art. 6, ad eccezione di talune fattispecie, già contenute nell'attuale testo del comma, e cioè in sostanza, di quelle costituite dalle operazioni effettuate nei confronti dello Stato ed enti pubblici, per le quali l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei corrispettivi»* (S. Dus, *Le modifiche strutturali dell'Iva introdotte con il D.Lgs. n. 313/1997, il fisco*, 1998, 2916).

(36) Tale intervento legislativo si è reso necessario a seguito dell'introduzione, da parte della Direttiva n. 2010/45/UE del Consiglio del 13 luglio 2010, del par. 2 all'art. 66 il quale ha sottratto agli Stati membri la facoltà di deroga al momento di esigibilità del tributo nelle prestazioni di servizi intracomunitarie.

Ciò è dimostrato dall'evidente tenore letterale delle disposizioni introdotte con i predetti interventi riformatori.

Invero, con la riscrittura del comma 5 è stata introdotta una precisazione, la quale rende palese che l'intenzione del legislatore italiano sia quella di ritenere la fattispecie di cui al comma 3, ossia «*l'atto del pagamento del corrispettivo*», vero e proprio fatto generatore e non mero momento di esigibilità del tributo (37). Il primo periodo del comma 5, infatti, conferma che l'imposta è «*esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti*» e, dunque, effettuate anche secondo il comma 3. Se il comma 3 fosse stato inteso come mera declinazione del momento di esigibilità, non avrebbe avuto particolare logica il riferimento a tale comma operato dal primo periodo del comma 5. Si sarebbe difatti dovuto leggere il combinato disposto dei due commi nel senso che «*le prestazioni di servizi sono esigibili quando diventano esigibili*».

Ipotizzando che l'iniziativa del legislatore dovesse essere volta alla razionalizzazione del rapporto tra momento di effettuazione, esigibilità del tributo ed esercizio del diritto di detrazione da parte del committente, la formulazione del comma 3 dell'art. 6, d.P.R. n. 633 avrebbe dovuto essere modificata per adeguarsi alla disciplina comunitaria. Il novellato comma 5 risulta conforme all'interpretazione della Sesta Direttiva, poiché gli Stati membri possono differire il momento di esigibilità (e conseguentemente il momento di detrazione) dell'IVA all'atto del pagamento del corrispettivo. Tuttavia, il comma 3 nel vincolare il momento di effettuazione allo stesso evento persiste nell'attribuzione di una deroga in violazione della Sesta Direttiva secondo la quale l'effettuazione coincide con la materiale esecuzione della prestazione.

In secondo luogo, l'*incipit* del comma 6 dell'art. 6 introdotto dal d.l. n. 217/2011 – in un'ottica di conformità al dettato comunitario del comma 3 – si rivela altrettanto destabilizzante.

Nel disciplinare il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi intracomunitarie – e, dunque, il loro fatto generatore – il legislatore introduce una vera e propria 'deroga al comma 3 dell'art. 6', ritenendo quindi, ancora una volta, che tale ultimo comma individua non solo il momento di esigibilità ma anche il fatto generatore delle prestazioni di servizi. Se tale legislatore avesse ritenuto che il comma 3 recasse la mera esigibilità del tributo, allora

(37) Nello stesso senso G. FRANSONI, *op. cit.*, 84.

non avrebbe dovuto introdurre alcuna deroga allorché ha provveduto a disciplinare il solo fatto generatore delle prestazioni intracomunitarie.

3.4. L'insoddisfacente e confusa trasposizione nell'ordinamento interno ha alimentato indirizzi giurisprudenziali tra loro contrastanti. A distanza di 20 anni dalla sentenza *Italittica* e a quasi 40 dalla Sesta Direttiva, nel 2016 le Sezioni Unite della Suprema Corte (38) hanno contribuito a fare chiarezza sulla corretta interpretazione dell'art. 6, comma 3, d.P.R. n. 633 e alla sua compatibilità con il diritto comunitario ancorché tale intervento non ha posto fine a successive contrastanti prese di posizione della stessa Suprema Corte delle quali si riferirà *infra*.

La questione controversa, valutata dalle Sezioni Unite, riguardava l'incasso di corrispettivi per prestazioni di servizi da parte di un professionista successivamente alla cessazione della propria attività ai fini IVA.

La questione solo apparentemente riguardava un tema di soggettività IVA (39), in quanto – come correttamente rilevato dalla Corte – per dirimere la controversia occorreva (ed è occorso) unicamente individuare il fatto generatore delle prestazioni di servizi. Se tale momento fosse stato individuato nel pagamento del corrispettivo, come sembra chiaramente stabilire l'art. 6 comma 3 ancorché divergendo dal dettato comunitario, le somme percepite non avrebbero dovuto essere assoggettate ad IVA poiché afferenti a prestazioni di servizi effettuate al di fuori dell'esercizio di arti e professioni. Diversamente, se detto momento fosse stato ritenuto coincidente con l'ultimazione del servizio – reputando che il pagamento del corrispettivo facesse insorgere la mera esigibilità dell'imposta da parte dell'Erario e non individuasse il momento genetico dell'operazione – la prestazione si sarebbe dovuta ritenere svolta nell'esercizio di arti e professioni, con suo conseguente assoggettamento ad imposta.

(38) Cass., Sez. un., 21 aprile 2016, n. 8059; per un commento si veda P. CENTORE, *Si applica l'IVA ai compensi del professionista riscossi dopo la cessazione dell'attività*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2016, 557 ss.; M. PEIROLI, *Compensi soggetti a Iva anche se incassati dopo la cessazione dell'attività professionale*, cit.; M.T. MONTEMITRO *L'imponibilità Iva dei compensi percepiti dall'ex professionista*, (Nota a Cass. sez. un. civ. 21 aprile 2016, n. 8059), in *Riv. dir. trib.*, 2016, II, 229 – 239; A.M. PERRINO, *Sull'imponibilità ai fini Iva del compenso di prestazione professionale* (Nota a Cass. sez. un. civ. 21 aprile 2016, n. 8059), in *Foro it.*, 2016, 1643 – 1644.

(39) Come in gran parte sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nel proprio motivo di ricorso.

Nel condividere la seconda prospettazione, le Sezioni Unite hanno sviluppato svariati e pregevoli argomenti (40).

Discostandosi da un orientamento che si stava consolidando nella stessa giurisprudenza della sezione tributaria (41), le Sezioni Unite hanno anzitutto rilevato il manifesto contrasto fra la normativa interna e quella comunitaria che in merito al momento impositivo delle prestazioni di servizi (42) consente agli Stati membri la facoltà di deroga alla sola esigibilità dell'imposta, e non già al fatto generatore. (43).

La Corte a Sezioni Unite ha affermato dunque che *«le indicazioni emergenti dalla disciplina comunitaria, proiettandosi ineludibilmente sulle norme nazionali che ne realizzano la trasposizione, ostano a che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, sia letto, nel senso che, per le prestazioni di servizio, il presupposto impositivo e, con esso, l'insorgenza dell'imponibilità a fini Iva, si verificano, non con l'esecuzione della prestazione, bensì, successivamente, con il pagamento del corrispettivo correlativamente pattuito»*.

A sostegno di tale conclusione si aggiunge altresì una puntuale interpretazione della sentenza *Italitica*, che offre alle Sezioni Unite lo spunto per ribadire il principio secondo cui il pagamento del corrispettivo attiene esclusivamente al momento di esigibilità del tributo senza incidere sul fatto generatore

(40) Peraltro, puntualmente anticipate anni prima da F. RICCA, *op. cit.*

(41) Pareva prevalente la tesi secondo cui *«il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della percezione del corrispettivo e quella di esecuzione della prestazione di servizi»* sostenuta, fra le altre, da Cass. sez. I, 26 ottobre 1995, n. 11150, Cass., Sez. trib., 9 giugno 2009, n. 13209, Cass., Sez. trib., 19 febbraio 2009, n. 3976 e Cass., Sez. trib. 20 aprile 2011, n. 9091. Tale tesi è stata riproposta anche in pronunce successive al 2016, fra le quali Cass., Sez. trib., 7 settembre 2018, n. 21870 e Cass., Sez. trib., 23 gennaio 2020, n. 1468.

(42) Così il punto 3.2, *«la lettura del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, nel senso che, per le prestazioni di servizio, il presupposto oggettivo dell'imponibilità a fini iva si verifica di regola, non con l'esecuzione della prestazione, ma con il successivo pagamento totale o parziale del corrispettivo correlativamente pattuito, si rivela, invero, in evidente, inammissibile, contrasto con la disciplina comunitaria dell'Iva, di cui il D.P.R. n. 633 del 1972»*

(43) Così il punto 3.3.2, *«Per altro verso, l'ordinamento comunitario conferisce agli Stati membri la facoltà di derogare alla disciplina comunitaria con riguardo alle condizioni di esigibilità dell'iva, ma non anche in merito all'identificazione del fatto generatore dell'imposta. Gli artt. 10, 2, dir. 77/388/Cee e 65 dir. 2006/112/Ce, pur riconoscendo agli Stati margini di discrezionalità nella definizione delle condizioni di esigibilità dell'iva, non contemplano infatti, al riguardo, alcun riferimento al fatto generatore dell'imposta»*.

in quanto, diversamente, la norma nazionale si rivelerebbe incompatibile con il diritto comunitario (44).

Ed ancora, anche in prospettiva di rispetto del principio di uguaglianza e capacità contributiva, le Sezioni Unite evidenziano taluni effetti distorsivi che si potrebbero ingenerare qualora il momento impositivo venisse ancorato al mero pagamento del corrispettivo (45).

L'intervento, tuttavia, non si è rivelato risolutivo.

Infatti, la Sezione Tributaria (46) – senza neppure citare l'intervento a Sezioni Unite sopra citato – è tornata sull'argomento richiamando espressamente il proprio precedente indirizzo giurisprudenziale. In tale sentenza, la Sezione Tributaria riconferma il principio di identità tra il momento di effettuazione di una prestazione di servizi, l'esigibilità del tributo ed il pagamento del corrispettivo (47).

(44) Così il punto 3.4, «*la norma nazionale deve essere necessariamente intesa nel senso che la ficta identificazione con il pagamento del corrispettivo ("le prestazioni di servizio si considerano effettuate...") investe il compimento della prestazione con esclusivo riferimento alla sua rilevanza ai fini della mera esigibilità dell'imposta; giacché, ove ne risultasse coinvolta anche la sua rilevanza ai fini dell'imponibilità e dell'insorgenza dell'obbligazione tributaria, la disposizione risulterebbe (per quanto detto in precedenza) incompatibile con il diritto comunitario*».

(45) Così il punto 3.5.4., «*diversamente dalle condizioni di esigibilità dell'imposta, che possono anche variare in considerazione di specifiche esigenze funzionali - l'imponibilità, quale espressione del fatto generatore dell'imposta ed indice di capacità contributiva (cui si ricollegano gli effetti previsti dalla disciplina del tributo ed in rapporto alla quale s'individuano ambito territoriale di relativo riferimento nonché disciplina ed aliquota in concreto applicabile), appare dover essere necessariamente riferito, nella prospettiva di cui agli artt. 3 e 53 Cost. e per l'esigenza di non trattare diversamente situazioni uguali, a dato oggettivo omogeneo ed insuscettibile di variazioni determinate da scelte casuali e soggettive. Situazione che non si verificherebbe, ove si ritenesse che, nel considerare l'effettuazione della prestazione coincidente con il pagamento, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, intendesse riferirsi a tale evento anche con riguardo al fatto generatore dell'imposta, giacché, in tal caso, l'imponibilità a fini iva sarebbe, irrazionalmente, destinata a mutare (cfr. la disciplina complessiva della citata disposizione), non solo in rapporto alla tipologia dell'operazione imponibile, ma anche all'interno di ciascuna di esse nonché in funzione dell'opzione dell'operatore (che eventualmente anticipi il momento impositivo con l'emissione della fattura)*».

(46) Cass., Sez. trib., 7 settembre 2018, n. 21870; per un commento si veda S. SERVIDIO, *Momento impositivo delle prestazioni di servizi a carattere periodico e continuativo*, in *L'IVA*, 2019, 36; nello stesso senso Cass., Sez. trib., 23 gennaio 2020, n. 1468.

(47) Così il punto 3.3. della sentenza Cass. n. 21870/2018 cit.: «*sulla base di tale interpretazione si è formato l'orientamento consolidato di questa Corte secondo cui, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 6, comma 3, il presupposto oggettivo dell'I.V.A. si verifica, per le prestazioni di servizi, con il pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo. Difatti, è*

Con una più recente ordinanza (48), la Corte è nuovamente intervenuta sulla controversa questione.

Essa ha osservato (correttamente) che la corrispondenza – per presunzione assoluta – fra data di pagamento del corrispettivo e di esecuzione delle prestazioni di servizi dovesse ritenersi superata dalla pronuncia a Sezioni Unite del 2016 in quanto confliggente con la disciplina comunitaria dell'IVA.

Tuttavia, dopo aver condivisibilmente enunciato il principio sancito dalla Sezioni Unite, la Corte ha fornito una propria interpretazione del momento impositivo delle prestazioni di servizi concludendo che il fatto generatore e con esso l'esigibilità dell'imposta devono intendersi realizzati con la materiale esecuzione della prestazione.

La Corte ha affermato infatti che «*sia la sesta direttiva Iva 77/388/CEE (art.10, commi 1 e 2), sia l'attuale direttiva Iva 2006/112/CE (artt. 62, 63 e 66) chiariscono che il fatto generatore dell'imposta si identifica con l'effettuazione della cessione dei beni ovvero con quella della prestazione dei servizi, il cui verificarsi determina anche l'esigibilità dell'imposta. Deve farsi, allora, riferimento al dato del materiale espletamento dell'operazione, e non a quello del pagamento del corrispettivo (Corte UE, 19 dicembre 2012, in causa c-549/11, proprio in relazione alla prestazione di servizi)*».

Ad abundantiam, la Corte ha espresso poi il principio di diritto secondo cui «*tale disciplina unionale osta a che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6 sia letto nel senso che, per le prestazioni di servizi, il presupposto impositivo e, con esso, l'insorgenza dell'imponibilità (49) a fini Iva, si verificano, non con l'esecuzione della prestazione, bensì, successivamente, con il pagamento del corrispettivo correlativamente pattuito*», così dimenticando la deroga, legitti-

stato più volte precisato che, in tema di I.V.A., il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, comma 3, pone una presunzione assoluta di corrispondenza tra la data della percezione del corrispettivo e quella 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 (così Sez. 5, n. 3976 del 19/02/2009 (Rv. 606704) e Sez. 5, n. 13209 del 09/06/2009 (Rv. 608594))»

(48) Cass., Sez. trib., 24 novembre 2020, n. 26650; per un primo commento si veda M. DELLAPINA, *L'IVA è esigibile all'atto dell'esecuzione della prestazione e non più al pagamento*, in *L'IVA*, 2021, 26 ss.

(49) Appare fondato ritenere che la Corte intendesse 'esigibilità' in luogo di 'imponibilità'.

ma, di cui all'art. 6, comma 3 (50) secondo la quale l'esigibilità dell'imposta e il diritto alla detrazione in capo al committente (51) insorgono nel momento del pagamento del corrispettivo.

Tale tesi, se fosse confermata, condurrebbe a conseguenze distorsive per gli operatori economici che sarebbero tenuti ad emettere fattura non già al momento di incasso del corrispettivo bensì a quello – meno agevole da individuare – di ultimazione della prestazione.

4. *L'inquadramento e l'interpretazione sistematica dell'art. 6, comma 3, d.P.R. n. 633/72.*

4.1. Si profilano pertanto due diverse tesi interpretative. La prima tesi individua una separazione tra fatto generatore (per il quale rileverebbe la ultimazione della prestazione) ed esigibilità del tributo (per il quale rileverebbe il pagamento del corrispettivo). La seconda tesi condivide la separazione tra fatto generatore ed esigibilità facendo, tuttavia, convergere entrambi al momento della ultimazione della prestazione. A tali due tesi, si aggiunge quella storica seguita tutt'oggi dall'Agenzia delle Entrate (e riflessa nella giurisprudenza più datata e in qualche sentenza recente) che individua il momento impositivo (facendo coincidere fatto generatore ed esigibilità) con il pagamento del corrispettivo (52).

	Sezioni Unite	Ordinanza Sez. V	Agenzia delle Entrate
<i>Fatto generatore</i>	Esecuzione della prestazione	Esecuzione della prestazione	Pagamento del corrispettivo
<i>Esigibilità imposta</i>	Pagamento del corrispettivo	Esecuzione della prestazione	Pagamento del corrispettivo

4.2. Le Sezioni Unite hanno ratificato un principio cardine del diritto comunitario che distingue il momento in cui l'operazione si deve considerare effettuata (fatto generatore, fattispecie impositiva) da quello in cui l'imposta

(50) Così come interpretato dalla citata sentenza a Sezioni Unite n. 8059/2016.

(51) Così l'art. 19, comma 1, d.P.R. n. 633

(52) Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013, cap. IV, par. 5; risposta all'istanza di interpello 163 pubblicata sul sito dell'Agenzia delle Entrate l'8 marzo 2021.

affidente detta operazione può essere pretesa dall'Erario (esigibilità, effetto della fattispecie), osservando come – ancorché come regola generale tali due momenti spesso siano temporalmente coincidenti – non è ammissibile una loro fusione in un unico momento impositivo.

Con specifico riferimento alle prestazioni di servizi, leggendo l'art. 6, comma 3, alla luce della normativa e della giurisprudenza comunitaria, le Sezioni Unite hanno (si ritiene, correttamente) affermato che la disposizione nazionale disciplina unicamente il momento di esigibilità dell'imposta, essendo il fatto generatore – la cui disciplina comunitaria non è derogabile da parte degli Stati membri – individuabile unicamente nell'effettuazione del servizio e non già al momento di pagamento del corrispettivo (53).

4.3. Sul punto, si possono formulare alcune osservazioni critiche. Si è già ampiamente argomentato circa la forte dissonanza fra norma interna e norma comunitaria, sia a livello letterale che a livello sistematico. Per *excursus* normativo e interpretazione combinata con altre disposizioni all'interno del medesimo d.P.R. n. 633, la disposizione di cui all'art. 6 comma 3, primo periodo non può che essere interpretata come volta ad individuare il fatto generatore delle prestazioni di servizi nel momento del pagamento del corrispettivo. La norma prevede difatti testualmente (54) che *l'effettuazione* della prestazione – e quindi il suo fatto generatore – deve ritenersi coincidente con il momento di pagamento del corrispettivo. Tesi rafforzata dai successivi commi 5 e 6, come ampiamente argomentato. E come altrettanto evidenziato, e in frontale contrapposizione, le norme comunitarie individuano il fatto generatore nel momento di effettuazione della prestazione, consentendo agli Stati membri la posticipazione, a ben delimitate condizioni (come per l'appunto ad un momento non successivo all'incasso del corrispettivo), della sola esigibilità dell'imposta.

(53) Peraltro, se il pagamento del corrispettivo assurgesse a fatto generatore si giungerebbe a risultati paradossali (si veda F. RICCA, *op. cit.*); ancora sull'impossibilità di assimilare il pagamento al fatto generatore G. ANTONINI E I. PELLECCIA, *Iva su acconti in forza di contratto preliminare di vendita: dubbi sulla compatibilità con la normativa UE*, in *Corr. trib.*, 2014, 2120.

(54) Ossia seguendo il primo criterio interpretativo della legge secondo l'art. 12 delle disposizioni preliminari al codice civile.

Il contrasto, dunque, fra normativa interna e normativa comunitaria appare lampante (55), con la conseguenza che ciò, a rigore, dovrebbe precludere una rilettura della norma nazionale in ottica ‘comunitaria’ così come operata dalle Sezioni Unite (56), essendo decisamente eccessiva la manipolazione del dato testuale necessaria per giungere a un tale risultato.

Si sarebbe dunque potuto (*rectius*, si dovrebbe, non essendo mutato il quadro normativo) procedere alla disapplicazione dell’art. 6, comma 3, primo periodo per incompatibilità con gli artt. 63 e 66 della Direttiva rifusione, sulla scorta della consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte Costituzionale (57).

(55) In tal senso, in maniera netta, M. PEIROLO, *Il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi*, in *L’IVA*, 2011, 14 e P. CENTORE, *Si applica l’IVA ai compensi del professionista riscossi dopo la cessazione dell’attività*, cit., 564.

(56) Pur essendo noto che il tentativo di interpretazione adeguatrice della norma nazionale al dato comunitario da parte del Giudice del merito costituisce la prima opzione ermeneutica da seguire, in attuazione del principio espresso dalla Corte Costituzionale sin dalla sentenza *Granital* secondo cui il Giudice dovrà cercare «fra le possibili interpretazioni del testo normativo prodotto dagli organi nazionale [...] quella conforme alle prescrizioni della Comunità» (sentenza 8 giugno 1984 n. 170).

(57) Le ricadute di una vera e propria disapplicazione della disposizione italiana per incompatibilità con la normativa comunitaria rispetto all’interpretazione adeguatrice offerta dalle Sezioni Unite non sono trascurabili. La drastica revisione del contenuto dell’art. 6, comma 3 quale risultato della sentenza delle Sezioni Unite, infatti, impedisce agli operatori economici di eccepire il divieto di effetto contrario della Direttiva di rifusione secondo il consolidato principio in base al quale «una direttiva non può di per sé creare obblighi a carico di un soggetto e non può quindi essere fatta valere in quanto tale nei suoi confronti» (cfr. Corte di Giustizia delle Comunità europee, sentenza 5 ottobre 2004, cause riunite da C-397/01 a C-403/01, *Pfeiffer e a.*, EU:C:2004:584, punto 108). Il contribuente non può più confidare, in buona fede, sulla trasposizione della Direttiva rifusione in maniera errata da parte del legislatore nazionale in quanto, secondo le Sezioni Unite, è possibile una interpretazione comunitariamente orientata della stessa. Ciò comporta, in caso di contestazione, la legittima richiesta del tributo e delle sanzioni amministrative, fermo restando la potenziale disapplicazione di queste ultime stante la riscontrabile oggettiva incertezza del dettato normativo ed il legittimo affidamento (in tal senso, si veda V. GIORDANO, *La giurisprudenza della Corte di Cassazione sull’IVA dal 2009 al 2019*, in *Giur. comm.*, 2020, 427). Sull’argomento appare altresì utile citare il contributo di Assonime in commento alla sentenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea dell’11 marzo 2020, causa C-94/19, *San Domenico Vetraria*, EU:C:2020:193. Sebbene con riferimento ad una diversa fattispecie (i.e., l’incompatibilità dell’art. 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67 con la Direttiva rifusione), Assonime condivisibilmente rileva come l’esigenza di tutelare il legittimo affidamento del contribuente ad una disposizione nazionale confliggente con il diritto comunitario postuli, quale soluzione preferibile, un intervento legislativo per il riadeguamento della norma onde evitare il rischio che siano considerati illegittimi comportamenti tenuti secondo la formulazione della stessa (si veda ASSONIME, Circolare del 19 maggio 2020, n. 8, 12 ss).

La norma comunitaria che individua il fatto generatore delle prestazioni di servizi è certamente incondizionata, poiché, come ampiamente illustrato, la discrezionalità concessa agli Stati membri riguarda unicamente l'individuazione del successivo momento di esigibilità del tributo.

Inoltre, la disposizione appare sufficientemente precisa a circoscrivere detto momento, non necessitando di ulteriori specificazioni ai fini di trovare concreta applicazione.

Infine, è superfluo evidenziarlo, è ampiamente decorso il termine entro il quale lo Stato italiano avrebbe dovuto dare corretta attuazione alla disposizione *de qua*.

Per tali ragioni, le Sezioni Unite seguendo un orientamento consolidato sulla diretta applicabilità delle direttive dell'Unione Europea avrebbero potuto (*rectius*, dovuto) 'non applicare' (58) l'art. 6, comma 3, primo periodo bensì, direttamente, l'art. 63 della Direttiva rifusione (59).

È bensì vero che l'effetto concreto è stato, nella sostanza, il medesimo (60): i Giudici di legittimità hanno difatti prescisso dal disposto del comma 3, primo periodo e individuato il fatto generatore della prestazione di servizi nel momento di effettuazione della stessa.

Inoltre, la non applicazione dell'art. 6, comma 3, primo periodo, non avrebbe in ogni caso determinato il venir meno del differimento dell'esigibilità al momento del pagamento del corrispettivo, la quale, come detto, è facoltà espressamente concessa agli Stati membri. Infatti, come autorevolmente osservato, «*il richiamo al principio di competenza comporta che la prioritaria applicazione delle norme comunitarie self-executing non provoca alcun effetto estintivo o modificativo delle norme nazionali con esse incompatibili, le quali conservano intatto il proprio valore e dispiegano pienamente la loro efficacia fuori dall'ambito materiale e dai limiti temporali in cui vige la disciplina europea*» (61). Conseguentemente il comma 3, primo periodo – il quale non viene espunto dall'ordinamento bensì semplicemente non applicato

(58) Così Corte Cost., sentenza 18 aprile 1991, n. 168 secondo cui l'effetto è quello «*di "non applicazione" della legge nazionale (piuttosto che di "disapplicazione" che evoca vizi della norma in realtà non sussistenti in ragione proprio dell'autonomia dei due ordinamenti)*».

(59) Lo rileva correttamente V. GIORDANO, *op. cit.*, 427.

(60) Lo rileva G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, 50.

(61) Così F. GALLO, *La concorrenza fra il diritto nazionale e il diritto europeo (UE e CEDU) nella giurisprudenza costituzionale italiana*, cit., 256.

al fine di individuare il fatto generatore delle prestazioni di servizi – avrebbe permesso di continuare a ritenere esigibile l'imposta solo all'atto del pagamento del corrispettivo, soprattutto se letto in combinato con il comma 5.

5. La rilevanza pratica della ricostruzione teorica del momento impositivo. Alcuni esempi

5.1. Come anticipato in premessa, l'indagine condotta si dimostra tutt'altro che un mero esercizio di stile, in quanto sono numerosi, frequenti ed attuali i casi in cui l'individuazione del fatto generatore si rivela cruciale al fine di determinare il corretto regime impositivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dell'operazione tassata.

Senza alcuna pretesa di esaustività, si indicano di seguito alcuni risvolti pratici della ricostruzione teorica dianzi condotta.

5.2. Una prima categoria di esempi si può rinvenire nelle modifiche di carattere puramente normativo, prima su tutte la modifica dell'aliquota dell'imposta, problematica che – dopo più di un decennio di irrilevanza – è tornata prepotentemente di attualità in tempi recenti con l'innalzamento dell'aliquota ordinaria dal 20% dapprima al 21% (62) e dipoi al 22% (63). Peraltro, come autorevolmente osservato (64), il tema delle modifiche delle aliquote IVA – in virtù dei continui squilibri di finanza pubblica – è stato (e si spera non tornerà ad esserlo) uno strumento particolarmente rilevante in virtù dell'introduzione nel nostro ordinamento (65) delle c.d. 'clausole di salvaguardia', ossia di

(62) Art. 2 commi da 2-bis a w-quater del d.l. 13 agosto 2011 n. 138 in vigore dal 17 settembre 2011.

(63) Art. 40, comma 1-ter, d.l. 6 luglio 2011, n. 98 come modificato dall'art. 11, comma 1, lett. a) del d.l. 28 giugno 2013, n. 76, in vigore dal 1° ottobre 2013.

(64) Così F. GALLO, *Nuovi profili dell'imposta sul valore aggiunto: verso una disciplina definitiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, V, 1873.

(65) Ad opera del citato d.l. n. 98/2011, attivate con il decreto-legge n. 201 del 2011 con l'introduzione del primo dei su-indicati aumenti dell'aliquota IVA, e di nuovo previste da numerosi successivi interventi legislativi. Dette clausole sono state definitivamente abrogate dall'art. 123 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, non già in ragione dell'avvenuto raggiungimento degli equilibri di finanza pubblica, bensì prevenendo una loro copertura tramite ricorso al maggior indebitamento approvato il 29 aprile 2020 dalla Camera dei Deputati e il 30 aprile 2020 dal Senato della Repubblica con le Risoluzioni di approvazione della Relazione al Parlamento presentata ai sensi dell'articolo 6 della legge 24 dicembre 2012, n. 243 (così l'art. 265 del medesimo d.l. n. 34/2020).

quelle misure volte a garantire la copertura della spesa pubblica incrementale tramite variazione in aumento automatica di taluni tributi (fra cui, per l'appunto, l'IVA), con efficacia differita nel tempo rispetto al momento dell'entrata in vigore della legge che le istituisce.

Al di fuori delle ipotesi dell'aumento dell'aliquota IVA, vi sono anche i casi di mutamento della stessa (o financo del regime impositivo) per specifiche categorie di beni o servizi. Di stretta attualità si rivela ad esempio quanto previsto dall'art. 124 del d.l. n. 34/2020 (c.d. decreto Rilancio) il quale ha disposto l'esenzione dall'applicazione dell'imposta – garantendo parallelamente il diritto alla detrazione sugli acquisti (c.d. regime ad aliquota zero) – per le cessioni di determinati beni necessari al contenimento e alla gestione dell'epidemia COVID-19 elencati nel neo-introdotta numero 1-ter alla tabella A, parte II-bis, allegata al d.P.R. n. 633 se effettuate entro il 31 dicembre 2020 e, con aliquota del 5%, se effettuate successivamente a tale data. Come noto, il medesimo regime si applica anche alle prestazioni di servizi (appalto, locazione finanziaria, noleggio, ecc.) afferenti ai beni cui si applica tale regime, in virtù del principio generale posto dal comma 3 dell'art. 16 del d.P.R. n. 633.

5.3. Una seconda categoria di casi paradigmatici è quella del mutamento del regime impositivo di una data operazione, quale quella intervenuta con riferimento alle prestazioni di servizi di gestione individuale di portafogli, passato dal regime di esenzione a quello di imponibilità *«per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013»* (66) (67).

5.4. Per tutto quanto ampiamente esposto, al fine di individuare quale sia l'aliquota IVA o il regime impositivo applicabile ad una determinata prestazione di servizi nell'ipotesi in cui fra esecuzione della prestazione e pagamento del corrispettivo intervenga una modifica normativa, si ritiene corretto considerare solo ed esclusivamente tale primo momento, prescindendo dal

(66) Così l'art. 1, commi 520 e 521, legge 24 dicembre 2012, n. 228 che ha modificato l'art. 10, primo comma, numero 4), primo periodo, del d.P.R. n. 633.

(67) Parimenti si potrebbe citare la modifica del regime IVA previsto per le prestazioni di servizi di trasporto urbano di persone per le vie d'acqua effettuato con mezzi diversi da quelli da piazza. Con le modifiche introdotte dall'art. 1, commi 33 e 34, legge 11 dicembre 2016, 232, le suddette prestazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2017 sono assoggettate ad IVA, con aliquota agevolata del 5%, in luogo del previgente regime di esenzione disposto dall'art. 10, comma 1, n. 14) del d.P.R. n. 633.

momento in cui il corrispettivo risulta incassato. Infatti, è solo il fatto generatore che cristallizza il regime impositivo, essendo l'esigibilità un mero effetto dell'avvenuta esecuzione dell'operazione consistente nell'obbligo da parte del soggetto passivo di liquidare (e del correlativo diritto da parte dello Stato a percepire) la relativa imposta (68).

Anche nell'ipotesi inversa, ossia nei casi in cui vi sia il versamento di acconti antecedentemente all'effettuazione della prestazione di servizi e, *medio tempore*, una variazione dell'aliquota o del regime impositivo, si dovrebbe comunque avere riguardo al momento di insorgenza del fatto generatore (*i.e.* effettuazione della prestazione) essendo il versamento di acconti una mera ipotesi di anticipazione della sola exigibilità (69), come tale non suscettibile di influenzare il regime tributario di una data operazione (70) (71).

(68) Il principio qui affermato dispiegherebbe anche i propri effetti al fine di individuare il momento in cui un cambiamento nel regime fiscale delle operazioni attive assume rilevanza nella determinazione dell'imposta detraibile ai sensi dell'art. 19 *bis*2, comma 3, del d.P.R. n. 633

(69) Su tutte si veda Corte di Giustizia delle Comunità europee del 21 febbraio 2006, causa C-419/02, *Bupa Hospitals*, EU:C:2006:122.

(70) In tal senso, seppur con riferimento alle cessioni di beni, S. CHIRICHIGNO e P. MASPEL, *Corr. Trib.*, 2013, 2514 ss. I medesimi autori, proprio nell'affrontare il mutamento del regime impositivo delle prestazioni di servizi di gestione individuale di portafogli, criticano espressamente la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare 12/E del 3 maggio 2013, cap. IV, par. 5 e affermano che «*coerentemente con l'interpretazione accolta dall'Agenzia delle entrate, che tiene evidentemente conto della normativa comunitaria - deve ritenersi che i servizi di gestione individuale resi entro il 31 dicembre 2012, ma non pagati né fatturati entro tale anno, possano beneficiare del regime di esenzione ancorché la fattura e il pagamento intervengano successivamente a tale data*».

(71) I riflessi economici derivanti dal potenziale obbligo di rettifica dell'imposta exigibile, e specularmente detraibile, per il pagamento di un acconto per operazioni per le quali successivamente si modificano gli elementi determinanti ai fini della corretta applicazione del tributo (*e.g.* modifica dell'aliquota applicabile a seguito di un intervento normativo) andrebbero in ogni caso letti alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea in merito all'obbligo di rettifica dell'IVA assolta per il pagamento di acconti relativi ad operazioni poi non realizzate. Poiché l'art. 65 della Direttiva rifusione interviene unicamente a disciplinare il momento di exigibilità dell'imposta in caso di pagamento di un acconto, la giurisprudenza comunitaria riconosce che la successiva mancata effettuazione dell'operazione per la quale l'acconto è stato versato consentirebbe ad uno Stato membro di esigere la rettifica dell'imposta detraibile in capo al cessionario e committente ai sensi dell'articolo 185 della stessa Direttiva (cfr. Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 31 maggio 2018, cause riunite C-660/16 e C-661/16, *Kollroß*, EU:C:2018:372). La mancata effettuazione dell'operazione determina, infatti, l'assenza del fatto generatore e conseguentemente travolge l'esigibilità del tributo in considerazione del fatto che la stessa Corte ritiene che l'articolo 65 non può essere applicato

5.5. Un altro emblematico mutamento del regime impositivo delle operazioni rilevanti ai fini IVA si è recentemente verificato in conseguenza del recesso del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord dall'Unione Europea in esecuzione del diritto attribuito agli Stati membri ai sensi dell'art. 50 del Trattato sull'Unione Europea. L'accordo è stato ratificato il 29 gennaio 2020 ed è entrato in vigore il 31 gennaio 2021. Sino al 31 dicembre 2020 vi è stato tuttavia un regime transitorio nel quale il Regno Unito è rimasto soggetto al diritto comunitario e, per quanto di interesse, al sistema armonizzato dell'imposta sul valore aggiunto. Dal 1° gennaio di quest'anno il Regno Unito è divenuto uno stato extracomunitario (c.d. 'Brexit').

Ciò comporta conseguenze dirimenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e, in particolare, sulla territorialità di talune operazioni rilevanti ai fini IVA.

Un esempio concreto può aiutare a comprendere la portata del problema. Si ipotizzi un soggetto passivo IVA stabilito nel territorio dello Stato che effettua una consulenza legale ad un committente non soggetto passivo IVA residente nel Regno Unito. La consulenza viene svolta e ultimata nel dicembre 2020 e l'incasso del corrispettivo si ha nel gennaio 2021.

La corretta individuazione del momento impositivo è imprescindibile al fine di individuare la territorialità o meno della prestazione. Invero, l'art. 7-septies, comma 1, lett. c) del d.P.R. n. 633 dispone che *«in deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le seguenti prestazioni di servizi, quando sono rese a commit-*

qualora la realizzazione del fatto generatore sia incerta e, a maggior ragione, qualora il fatto generatore non venga ad esistenza (cfr. Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 13 marzo 2014, causa C-107/13, *FIRIN*, EU:C:2014:151, punto 39). Tuttavia, seguendo un principio anche di carattere economico, la Corte di Giustizia afferma che il diritto di uno Stato membro di esigere la rettifica della detrazione incontra il limite nell'effettivo rimborso dell'imposta versata al fornitore all'atto del pagamento dell'acconto (cfr. Corte di Giustizia dell'Unione europea, sentenza 31 maggio 2018, cause riunite C-660/16 e C-661/16, *Kollroß*, EU:C:2018:372, punto 69). In sostanza, i giudici europei ammettono che il tributo applicato a seguito del pagamento di acconti per operazioni non eseguite mantenga la propria esigibilità (pur in assenza del fatto generatore) e detraibilità in capo al cessionario o committente per economicità dei rapporti giuridici, non trovando ragionevole imporre la rettifica dell'imposta detratta in assenza di una restituzione del tributo da parte del fornitore (il quale a sua volta avrebbe diritto di rettificare l'imposta dovuta all'Erario). Muovendo da tali principi, si dovrebbe affermare che la mancata esecuzione di un'operazione per il quale è stato pagato un corrispettivo a titolo di acconto non pregiudica, in modo automatico, il diritto di detrazione dell'imposta versata in presenza dei requisiti richiesti dal citato articolo 65 della Direttiva rifusione.

tenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità [...] c) le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale». Seguendo alla lettera l'art. 6, comma 3, primo periodo, la prestazione dovrebbe a rigore ritenersi effettuata all'atto del pagamento (e quindi gennaio 2021), con la conseguenza che dovrebbe non essere assoggettata ad IVA per difetto del presupposto territoriale ai sensi del citato art. 7-*septies*. Diversamente, e seguendo un'interpretazione conforme al dettato comunitario, il fatto generatore della prestazione dovrebbe essere individuato nell'effettuazione del servizio (dicembre 2020), con conseguente rilevanza territoriale (e connessa imponibilità IVA) della stessa in virtù del generale principio del luogo di stabilimento del prestatore di cui all'art. 7-ter, comma 1, lett. b) e art. 45 della Direttiva rifusione.

Sfruttando il medesimo esempio e ipotizzando per contro che il committente fosse stato un soggetto passivo IVA, il caso sarebbe stato agevolmente risolto in applicazione dell'art. 6, comma 6, d.P.R. n. 633, il quale individua il fatto generatore del servizio – in adesione alla inderogabile disposizione comunitaria di cui al par. 2 all'art. 66 della Direttiva rifusione – nell'ultimazione della prestazione. Ciò a riprova, ancora una volta, del fatto che se il legislatore nazionale avesse correttamente recepito la normativa comunitaria molte questioni interpretative circa l'individuazione del momento impositivo delle prestazioni di servizi potrebbero essere evitate.

6. Considerazioni conclusive. – L'analisi svolta consente di porre alcuni punti fermi in merito al momento impositivo delle prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

La normativa comunitaria, sin dai tempi della Sesta Direttiva (72), distingue in maniera netta il momento di genesi del tributo (fatto generatore) da quello in cui la relativa imposta può essere pretesa dall'Erario (esigibilità), concedendo la facoltà agli Stati membri di differire – a precise condizioni – unicamente il secondo dei predetti momenti.

Il legislatore nazionale, per quanto attiene alle prestazioni di servizi ed in continuità con la previgente disciplina IGE, non si è mai curato di differenziare tali distinti momenti ed ha stabilito che il fatto generatore delle prestazioni di servizi debba essere individuato all'atto del pagamento, il quale, per

(72) E, prima, anche tramite interpretazione giurisprudenziale in vigenza della Seconda Direttiva (cfr. Corte di Giustizia delle Comunità europee, sentenza 20 maggio 1976 resa nella causa C-111/75, *Mazzalai*, EU:C:1976:68).

il diritto comunitario, può incidere esclusivamente sul momento di esigibilità dell'imposta.

Ciò ha determinato (e determina tutt'oggi) un insanabile contrasto fra normativa interna e diritto comunitario, correttamente rilevato anche dalla Corte di Cassazione nella citata sentenza a Sezioni Unite del 2016 la quale ha interpretato, in ottica comunitaria, il disposto di cui all'art. 6, comma 3, primo periodo, ritenendo che il momento di pagamento del corrispettivo dovesse interpretarsi come mero differimento dell'esigibilità del tributo, e non come fatto generatore dello stesso, il quale, per contro, deve necessariamente essere fatto coincidere con l'effettuazione del servizio, in adesione a quanto stabilito dal diritto unionale.

Si ritiene tuttavia che – stante il dato letterale e l'interpretazione sistematica della normativa nazionale – non si possa procedere ad una lettura (seppure pregevole) 'comunitariamente orientata' della predetta disposizione, bensì si debba formalmente procedere alla sua disapplicazione da parte del Giudice nazionale. La normativa comunitaria, infatti, possiede tutti i requisiti per la diretta applicabilità nell'ordinamento italiano (73), essendo certamente incondizionata (la discrezionalità concessa agli Stati membri riguarda unicamente il momento di esigibilità del tributo) e sufficientemente precisa al fine di individuare nell'esecuzione della prestazione di servizi il fatto generatore.

Il comma 3 cit., pur sopravvivendo a tale disapplicazione (74), verrebbe così correttamente relegato a mera fattispecie di esigibilità, soprattutto se letto in combinato con il successivo comma 5 del medesimo art. 6.

Tuttavia, trattandosi di una questione di rilievo ai fini della corretta applicazione del tributo sarebbe opportuno un intervento del legislatore volto alla riformulazione complessiva della norma.

Così in avanti, si consegnerebbe agli operatori economici un principio incontrovertibile, prevenendo interpretazioni della disposizione in commento difformi e non compatibili con la disciplina comunitaria, come già si è riscontrato, nonostante l'intervento nomofilattico delle Sezioni Unite.

GIANMARCO DELLABARTOLA, ANDREA ROTTOLI

(73) Cfr. *ex multis*, Corte Cost., sentenza 18 aprile 1991, n. 168.

(74) Non procedendosi, come detto, ad alcuna declaratoria di nullità né tantomeno incostituzionalità della stessa.

