

Quando si devono fatturare le prestazioni di servizi?

23 Febbraio 2021

Lucia Ripa

Abstract

L'ordinanza 26650/2020 riguarda la fatturazione di una prestazione di servizi, svolta in un anno e pagata in un altro. La Suprema Corte rinvia ad una precedente sentenza, resa a Sezioni Unite, la n. 8059/2016, che, tuttavia, ha deciso su un "caso limite": il compenso per una prestazione di servizi, incassato dopo la chiusura della partita IVA. Il rinvio *tout court* può rintuzzare velleità di "lotta all'evasione fiscale" che, in effetti, sono una caccia alle streghe.

Indice:

1. L'ordinanza 26650/2020 della Corte di Cassazione
2. La sentenza 8059/2016 delle Sezioni Unite
3. Il fatto generatore e l'esibilità dell'IVA
4. Qualche spunto di riflessione

1. L'ordinanza 26650/2020 della Corte di Cassazione

L'ordinanza trae spunto da un ricorso proposto alla Suprema Corte da una società che aveva eccepito la violazione del principio di competenza dei costi sostenuti per le prestazioni di servizi e la violazione dell'articolo 6, terzo comma, D.P.R. 633/72.

In particolare, la ricorrente lamentava insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio: la Commissione tributaria regionale aveva ritenuto indeducibile nel 2005 il costo per prestazioni di servizi la cui conferma d'ordine era datata 31.12.2004 e, perciò, presuntivamente compiute nel 2005 e nella parte in cui aveva ritenuto indeducibile nel 2005 il costo di una prestazione di servizi, anche se si doveva ritenere eseguita ed ultimata alla data del suo pagamento, avvenuto nel 2005.

Secondo la ricorrente **la Commissione tributaria regionale avrebbe violato l'articolo 6, terzo comma, D.P.R. 633/72, che introduce una presunzione *juris et de jure* di corrispondenza tra la data del pagamento del corrispettivo e la data di compimento della prestazione di servizi.**

Per comprendere meglio il motivo di ricorso, invero abbastanza confuso, analizzo la norma che il ricorrente ha assunto violata.

L'articolo 6, comma 3, D.P.R. 633/72 prevede che le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo.

Perciò, secondo il ricorrente, se la prestazione di servizi viene resa nel 2004 e pagata nel 2005, è di competenza, per l'IVA, di tale ultimo periodo.

Di fronte all'eccezione che appare ardua da comprendere, stando alla narrativa contenuta nella sentenza, la Cassazione respinge il motivo rinviando ad un precedente illustre: la sentenza 8059/2016 delle Sezioni Unite.

2. La sentenza 8059/2016 delle Sezioni Unite

Le Sezioni Unite si erano occupate di un caso molto particolare: **l'incasso del compenso per una prestazione di servizi avvenuto dopo la chiusura della partita IVA, ma svolta anteriormente a tale data.**

Il contribuente era un professionista che **non aveva emesso fattura**, pur avendo reso la prestazione durante l'esercizio dell'attività professionale.

La Commissione tributaria regionale gli aveva dato ragione, sottolineando che, al momento dell'incasso, mancava il requisito soggettivo dell'IVA.

Occorre fare una digressione per rendere comprensibile il ragionamento.

Per essere assoggettate ad IVA le prestazioni di servizi devono essere rese da un soggetto esercente arte e professione nel territorio italiano (combinato disposto degli articoli 1 e 5, D.P.R. 633/72).

Se manca uno di questi presupposti, la prestazione non è rilevante ai fini IVA.

Si pensi, ad esempio, alle prestazioni di servizi occasionali: non sono svolte in modo continuativo e prevalente, né da soggetto esercente arte e professione.

Le prestazioni di servizi occasionali sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

Allo stesso modo sono le prestazioni, di contenuto professionale, svolte, in modo sporadico, dopo la chiusura della partita IVA.

Perciò, si può fissare il concetto, in modo sintetico, con la formula: prima di fatturare occorre svolgere in modo continuativo e prevalente l'attività o essere iscritti ad un albo professionale.

Questo approfondimento consente di comprendere anche la decisione delle Sezioni Unite in merito: se la prestazione è stata resa quando esistevano i presupposti richiesti dal combinato disposto degli articoli 1 e 5, D.P.R. 633/72, come si deve comportare il contribuente che incassa il compenso dopo aver chiuso la partita IVA, quanto, cioè, quei presupposti non esistono più?

La sentenza 8059/2016 ritiene che il fatto generatore dell'IVA sia l'effettuazione della prestazione di servizi che determina anche l'esigibilità dell'imposta (cioè il momento in cui va inserita nella liquidazione periodica dell'IVA).

Le Sezioni Unite richiamano la sentenza C- 549/11 della Corte di giustizia europea che ricorda come l'ordinamento comunitario tenga distinto il fatto generatore dell'imposta dalla sua esigibilità.

3. Il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA

Questa distinzione è corretta, ma va contestualizzata.

Occorre, infatti, non dimenticare la fattispecie che ha dato causa alla sentenza 8059/2016.

Il fatto generatore e l'esigibilità dell'IVA sono concetti che riguardano tutte le operazioni soggette ad IVA e non solo i "casi limite", come, appunto, l'incasso di un compenso dopo aver chiuso la partita IVA.

Il fatto generatore è l'evento che costituisce la fonte dell'obbligazione tributaria, cioè dell'obbligo del contribuente di versare l'IVA.

Il fatto generatore dell'IVA è disciplinato nel combinato disposto degli articoli 1 e 5 del D.P.R. 633/72: **esercizio di arte o professione nel territorio italiano** (rinvio alla formula "coniata" al paragrafo precedente).

L'esigibilità dell'imposta individua l'attitudine attuale dell'imposta ad essere pretesa in riscossione dall'Erario ed è legata alla detraibilità dell'IVA per l'acquirente.

Dal lato del prestatore del servizio l'IVA diventa esigibile e, dal lato del committente, la medesima imposta diventa detraibile per il committente il servizio.

Il legame tra esigibilità dell'imposta e sua detraibilità garantisce la cd. neutralità dell'IVA: per entrambi i soggetti passivi dell'IVA (prestatore e committente) l'IVA non è un costo, ma una partita finanziaria.

Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia comunitaria, a cui le Sezioni Unite rinviavano, l'articolo 6, comma 3, D.P.R. 633/72 è compatibile con le Direttive comunitarie sull'IVA solo se l'effettuazione della prestazione di servizi al momento del pagamento del corrispettivo si considera come funzionale alla riscossione dell'IVA.

In altre parole, poiché le Direttive comunitarie sull'IVA non consentono deroghe agli Stati membri per quanto riguarda l'evento generatore del tributo, cioè per le prestazioni di servizi la loro effettuazione, l'articolo 6 comma 3, D.P.R. 633/72 non può che essere interpretato in modo conforme alle Direttive comunitarie.

Perciò, dal momento che queste ultime distinguono tra fatto generatore dell'imposta ed esigibilità della medesima, si deve concludere che l'espressione: "*La prestazione di servizi si intende effettuata al momento del corrispettivo*" non possa che essere riferita all'esigibilità dell'IVA.

Ossia: quando l'Erario ha il diritto di incassare l'IVA? Al momento dell'incasso del corrispettivo, data in cui deve venire emessa la fattura che documenta il debito IVA del prestatore del servizio. Tuttavia, il pagamento va considerato come l'estremo limite per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione da parte del professionista.

Infatti, la prestazione di servizi è rilevante ai fini IVA, fatto generatore dell'imposta, al momento dell'esecuzione del servizio.

Considerare il momento del pagamento fatto generatore dell'imposta è errato, perché confonde il fatto generatore dell'imposta con l'esigibilità.

Queste distinzioni sono fondamentali per risolvere “casi limite”.

In realtà, osservando il fisiologico svolgimento delle attività professionali, non hanno un rilievo pratico.

Infatti, una prestazione di servizi resa da un professionista, ad esempio un avvocato, è sempre soggetta ad IVA.

Cioè: il fatto generatore dell'imposta è lo svolgimento in modo continuativo e prevalente e professionale di prestazioni di servizi, tra l'altro professione protetta.

Dunque, è naturale che le prestazioni rese da un avvocato siano soggette ad IVA.

Il pagamento del compenso fissa solo il momento in cui l'avvocato dovrà emettere fattura, ma non c'è alcun dubbio sull'assoggettamento ad IVA delle sue prestazioni professionali.

4. Qualche spunto di riflessione

L'ultima riflessione del paragrafo precedente spiega la perplessità di fronte alla decisione presa nell'ordinanza 26650/2020.

Infatti, viene richiamata una decisione pronunciata su un “caso limite”, per risolvere una questione che si verifica nell'ordinario svolgimento dell'attività professionale o d'impresa.

In altre parole: **viene applicata al caso generale la soluzione per un caso particolare**; logicamente dovrebbe avvenire il contrario.

Se è corretto che l'incasso di compensi dopo la chiusura della partita IVA avvenga con IVA se relativi a servizi resi in costanza di svolgimento dell'attività professionale, occorre essere estremamente prudenti e circostanziati nel riportare tale precedente nelle situazioni fisiologiche.

L'effettuazione della prestazione di servizi avviene al momento del pagamento del corrispettivo. Se si anticipasse l'effettuazione della prestazione di servizio al momento dello svolgimento della stessa, si anticiperebbe l'obbligo di emettere fattura.

Si annullerebbe anche la differenza tra fatto generatore ed esigibilità dell'IVA che nelle Direttive comunitarie e nel D.P.R. 633/72 sono tenuti distinti.

Una tale interpretazione abrogativa sarebbe illogica.

Tanto quanto illogica era la sentenza cassata dalla sentenza 8059/2016 delle Sezioni Unite che aveva posticipato il fatto generatore dell'imposta al momento del pagamento del compenso.

Inoltre, una tale interpretazione non ha alcun fondamento normativo, in contrasto con il principio di legalità in materia fiscale stabilito dall'**articolo 23 della Costituzione**.

Perciò, eventualmente, occorre una modifica normativa.

L'aspetto più pericoloso di tale rinvio privo di contestualizzazione è l'esposizione di ogni esercente arte o professione o di ogni impresa che renda servizi (si pensi all'appalto) alla possibilità di contestazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Per rimanere nel caso deciso dall'ordinanza 26650/2020: la prestazione di servizi viene resa nel 2021, i corrispettivi vengono incassati nel 2022.

Nel 2022 si verifica l'esigibilità dell'IVA e tutti gli adempimenti conseguenti: fatturazione, liquidazione dell'imposta ed eventuale versamento dell'IVA a debito.

E se per lottare contro l'evasione fiscale si brandisse l'ordinanza 26650/2020 per contestare l'omessa fatturazione dell'IVA e l'infedele dichiarazione? Ciò porterebbe un effetto domino spaventoso.

TAG: IVA, imposta, diritto tributario

Avvertenza

La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.