

## IVA

### **Il momento di esigibilità dell'Iva: alcuni spunti della Corte di Giustizia**

di Gabriele Damascelli



**Il “momento” di esigibilità dell’Iva**, di cui all’[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#), rileva come momento fondamentale ai fini dell’eventuale riscossione dell’imposta, in relazione agli acconti corrisposti al cedente/prestatore, al corrispettivo versato nonché alla fatturazione che sia precedentemente intervenuta.

I momenti che evidenziano un’operazione Iva sono ben individuati dalla Direttiva 2006/112/CE negli articoli da [62](#) a [69](#), nei quali si dà conto della distinzione tra **fatto generatore dell’Iva**, che è ancora il momento impositivo all’effettuazione dell’operazione, **momento rilevatore dell’esigibilità dell’imposta** (fatturazione o pagamento del corrispettivo) che identifica il momento in cui l’imposta può essere riscossa, collegato temporalmente al primo ma rilevabile anche in un momento successivo ([articoli 66 e 69](#)) ed infine **momento di pagamento** che rileva, per l’articolo 206 della medesima Direttiva, in linea di principio al momento della **presentazione della dichiarazione Iva** o prima nel caso di pagamento di acconti.

L’imponibilità dell’imposta, in quanto espressione del suo **fatto generatore**, sorge in termini univoci e non modificabili dai legislatori nazionali (come riferito dalla Corte di Giustizia da ultimo nella causa C-224/18 del 2.5.2019, Budimex S.A.), immutabile cronologicamente, e precede necessariamente il momento esigibile, il quale può anche “retrocedere”, ad esempio in caso di **mancata riscossione del corrispettivo** in conseguenza di inadempimento o risoluzione contrattuale ([articolo 90](#) Direttiva 2006/112/CE) successivamente all’effettuazione dell’operazione, la quale non elimina l’obbligazione tributaria ma incide esclusivamente sulla determinazione della base imponibile.

È quindi il solo “momento esigibile” che rileva ai fini del diritto di credito da parte dell’Erario ([articolo 62](#) Direttiva 2006/112/CE n. 2) in quanto legato al pagamento del corrispettivo o, se

precedente, a quello di fatturazione.

Ciononostante vi sono casi in cui (causa C-549/11 del 19.12.2012, Orfey Balgaria EOOD) è stata rilevata l'esigibilità dell'imposta, in assenza di una previa cessione/prestazione, nel caso di costituzione di un **diritto di superficie a favore di una società di costruzione come "pagamento"** dei servizi di costruzione di immobili, ciò a fronte della specifica individuazione dei servizi e della loro commisurazione in danaro.

Al contrario è stato escluso il momento esigibile (causa C-270/09 del 16.12.2010, MacDonald Resorts Ltd) a fronte di **acconti versati per cessioni di beni o per prestazioni di servizi** non ancora chiaramente individuati.

In un'ulteriore ipotesi ([C-463/14 del 3.9.2015](#), Asparuhovo) la Corte di Giustizia ha evidenziato l'esistenza del momento esigibile a fronte del **pagamento di importi forfettari versati periodicamente** in relazione a contratti di abbonamento per servizi di consulenza, per i quali era previsto che il prestatore si impegnasse a rimanere a disposizione del cliente, indipendentemente dalla quantità e dalla natura dei servizi di consulenza forniti, con conseguente rilevamento del fatto generatore e dell'esigibilità dell'imposta alla scadenza del periodo per cui il pagamento era concordato, **a prescindere dalla frequenza di utilizzo dei servizi del prestatore da parte del committente**.

Fuori da alcune ipotesi specifiche affrontate dalla Corte di Giustizia, **è solo il rilievo dell'esigibilità che può generare il diritto di riscossione dell'imposta**.

Tale concetto è stato ribadito da ultimo dalla [Corte di Giustizia nella causa C-855/19 \(G. sp. z o.o. del 9.9.2021\)](#) in cui **uno Stato membro pretendeva il pagamento anticipato dell'Iva** sull'acquisto intracomunitario di carburanti prima che tale imposta fosse divenuta esigibile ai sensi dell'[articolo 69](#) della Direttiva 2006/112/CE, ciò alla luce anche dell'articolo 206 della medesima Direttiva che prevede la possibilità di riscuotere **acconti provvisori**.

**I giudici europei hanno escluso l'esigibilità dell'imposta** la quale, negli acquisti intra-UE di beni, viene in rilievo, in combinato disposto con l'articolo 222 della medesima Direttiva, solo al momento dell'emissione della fattura o, al più tardi, il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si verifica il fatto generatore, se nessuna fattura è stata emessa entro tale data.

**Ciò vale anche in relazione alla possibilità di riscuotere gli acconti provvisori** ai sensi dell'articolo 206 della Direttiva 2006/112/CE, la quale consente agli Stati membri di anticipare non già la data in cui l'imposta diventa esigibile, **bensì soltanto la data di pagamento dell'imposta che sia già divenuta esigibile**, escludendo che un'Amministrazione finanziaria possa esigere alcun pagamento prima di tale momento.

Di qui l'esigenza di **tener sempre distinti i tre "momenti" dell'Iva di cui il fatto generatore, l'esigibilità e l'obbligo di pagamento** rappresentano tre tappe successive nel processo che

conduce alla riscossione dell'imposta.

**Affinché, quindi, possa sorgere un obbligo di pagamento, occorre che l'imposta sia divenuta esigibile e perché l'imposta sia esigibile occorre che sia precedentemente intervenuto il fatto generatore.**