

ACCERTAMENTO

Momento di effettuazione delle operazioni Iva: rileva sempre la data di pagamento del corrispettivo?

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

Riforma delle sanzioni e strumenti per evitare il contenzioso e trattare con gli uffici

Scopri di più

Si ricorda che, per espressa disposizione normativa ([articolo 21, D.P.R. 633/1972](#)), la **fattura deve obbligatoriamente** contenere alcuni le seguenti indicazioni:

- **data di emissione;**
- **numero progressivo** che la identifichi in **modo univoco**;
- **ditta, denominazione o ragione sociale**, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della **stabile organizzazione** per i soggetti non residenti;
- **numero di partita Iva del soggetto cedente o prestatore**;
- **ditta, denominazione o ragione sociale**, nome e cognome, residenza o domicilio del **soggetto cessionario o committente**, del rappresentante fiscale, nonché **ubicazione della stabile organizzazione** per i soggetti non residenti;
- **numero di partita Iva del soggetto cessionario o committente** ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un **altro Stato membro dell'Unione Europea**, numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui il **cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato** non agisce nell'esercizio d'impresa, **arte o professione, codice fiscale**;
- **natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione**;
- **data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi**, ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura;
- **corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile**, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- **corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono**;
- **aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro**;
- **data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi**, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi;

- **annotazione che la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.**

Ai fini Iva, l'[articolo 6, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) - rubricato "**effettuazione delle operazioni**" - detta un **principio di carattere generale** prevedendo che le **cessioni di beni** si considerano effettuate **nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili.**

Tuttavia, le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, si considerano effettuate **nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.**

Di contro, l'[articolo 6, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), disciplina il trattamento fiscale **delle prestazioni di servizio**: le stesse, in linea di principio, **si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.**

Le prestazioni indicate nell'[articolo 3, comma 3, primo periodo, D.P.R. 633/1972](#), si considerano effettuate **al momento in cui sono rese**, ovvero, se di **carattere periodico o continuativo**, nel **mese successivo a quello in cui sono rese.**

Tuttavia, se **anteriormente al verificarsi delle situazioni sopra indicate** o indipendentemente da esse **sia stata 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.**

Ai fini delle imposte dirette, l'ordinamento giuridico nazionale (Tuir), contiene le norme generali relative al trattamento fiscale dei componenti del reddito di impresa.

In merito, per espressa disposizione normativa, i **ricavi**, le **spese** e gli altri **componenti positivi e negativi**, per i quali non è previsto un particolare e specifico **trattamento derogatorio**, **concorrono a formare il reddito** nell'esercizio di competenza; tuttavia, i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza **non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo** l'ammontare, concorrono a formarli nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

L'[articolo 109, comma 5, Tuir](#), disciplina inoltre il c.d. "**principio di inerenza**" prevedendo che le spese e gli altri componenti negativi di reddito diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, **sono deducibili** dal reddito d'impresa **se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi.**

In tale circostanza, **ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:**

1. **i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei**

beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà;

2. **i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate**, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, **alla data di maturazione dei corrispettivi**.

Con riferimento al momento di effettuazione delle operazioni ai fini Iva, interessanti principi di diritto sono stati recentemente diramati dalla suprema Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 10693/2025](#).

In particolare, con specifico riferimento **alla normativa italiana**, la giurisprudenza unionale ha stabilito che l'[articolo 6, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), ove attribuisce rilevanza a fini impositivi, quanto alle prestazioni di servizi, **al dato del pagamento del relativo corrispettivo, non contrasta con l'articolo 10 della VI Direttiva** *"in quanto questa disposizione, pur identificando il fatto generatore dell'imposta con l'esecuzione della prestazione, consente tuttavia agli Stati membri di stabilire che l'imposta diventi esigibile, per tutte le prestazioni, solo con l'incasso del corrispettivo"* (cfr. [Corte Giustizia UE, 26 ottobre 1995, causa C-144/94](#)).

La norma nazionale deve, **quindi, 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: ove ne risultassero coinvolte anche l'imponibilità e, quindi, l'insorgenza dell'obbligazione tributaria, la disposizione sarebbe incompatibile con il diritto unionale. Significativo riscontro si ha anche nell'art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633/72 (nel testo applicabile all'epoca dei fatti), che, ai fini della territorialità delle prestazioni di servizi, e quindi dell'imponibilità di esse in Italia, si riferisce pur sempre alla loro esecuzione («...quando sono rese a...»).* L'esecuzione della prestazione comporta dunque **l'insorgenza dell'obbligazione tributaria; e l'insorgenza dell'obbligazione si traduce nell'insorgenza degli obblighi propri della disciplina del tributo**".

In sintesi:

- **l'esecuzione della prestazione comporta l'insorgenza dell'obbligazione tributaria;**
- **l'insorgenza dell'obbligazione si traduce nell'insorgenza degli obblighi propri della disciplina del tributo.**

In particolare, ai fini dell'Iva, **tra questi obblighi, vi è quello di fatturazione;** in relazione a quest'obbligo **il pagamento del corrispettivo è soltanto l'"estremo limite temporale per**

l'adempimento" ([Cassazione, SS.UU., n. 8059/2016](#)).

In definitiva, **l'obbligo tributario sorge con l'esecuzione della prestazione** anche se, ai fini dell'adempimento, è fissato, in favore dell'obbligato, un **termine fino al pagamento del corrispettivo**.

A parere dei Supremi Giudici, è proprio **la fatturazione che propizia il funzionamento del meccanismo dell'Iva**, in quanto **consente al soggetto passivo del tributo di addebitarne il peso economico all'acquirente/committente**.

Conformemente:

- [l'articolo 18, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), prevede che *"il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente"*;
- [l'articolo 21, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), prescrive che la fattura **deve contenere l'indicazione dell'imposta separatamente rispetto a quella del corrispettivo della cessione o della prestazione** (cfr. [Corte Costituzionale, sentenza n. 95/2019, punto 5](#)).

Anche la base imponibile è **determinata dal corrispettivo dovuto al prestatore secondo le condizioni contrattuali** ([articolo 13, D.P.R. 633/1972](#)), in conformità alla norma unionale (articolo 73, Direttiva IVA, che riproduce la parte corrispondente dell'articolo 11, VI Direttiva), che si riferisce al *"corrispettivo versato o da versare ... al prestatore ..."*.

Ciò posto, i Giudici di piazza Cavour rilevano che **l'orientamento espresso in sede di legittimità** (*ex multis* [Cassazione n. 1468/2020](#)), con il quale gli Ermellini **hanno sancito che le prestazioni di servizi si considerano effettuate soltanto all'atto del relativo pagamento** (cosicché prima di tale momento non sussisterebbe alcun obbligo, ma solo la facoltà di emettere fattura), **non è allineato all'insegnamento diramato dalle sezioni unite e, simmetricamente, alla giurisprudenza unionale** ([Cassazione n. 26319/2020](#) e [n. 26650/2020, punto 3.5](#)).

Di conseguenza, sulla base dell'approccio ermeneutico espresso *in apicibus*, ormai **consolidatosi nel tempo**, vige il principio in base al quale, con riferimento alle prestazioni di servizi, **l'obbligo di fatturazione sorgerebbe con la materiale esecuzione della prestazione**, ovvero con il fatto generatore dell'imposta; di contro, il **pagamento del corrispettivo dovuto rappresenterebbe soltanto "l'estremo limite temporale per l'adempimento dell'obbligazione tributaria"**.