

Attualità

Il concetto di esigibilità

23 Dicembre 2005

"E' 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"

Thumbnail
Image not found or type unknown

Uno degli elementi fondamentali, ai fini dell'applicazione dell'Iva, è costituito dall'individuazione del momento in cui la medesima può essere applicata.

Tale elemento, che sottintende la presenza di determinate condizioni, non può essere considerato un elemento residuale poiché è attraverso di esso che l'erario può accertare quanto di sua spettanza.

In pratica, poiché il "soggetto passivo" opera la riscossione dell'imposta per conto dell'erario, diventa necessario determinare come e quando tale operazione deve avvenire.

Il momento in questione è stato a suo tempo definito in sede comunitaria come "fatto generatore ed esigibilità dell'imposta" (articolo 10, VI direttiva).

Ciò sta a significare che esiste un "prima" (causa) che produce come conseguenza la materializzazione dell'imposta e quindi del credito erariale.

Afferma, infatti, la sesta direttiva che si considera "*fatto generatore dell'imposta il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta*".

Per "esigibilità", poi, deve intendersi "*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*" (sesta direttiva, articolo 10, comma 1).

Ciò premesso, dobbiamo ricordare, ai fini dell'individuazione del predetto "momento", che il requisito "oggettivo", ai fini dell'applicazione dell'imposta, è costituito dalla "cessione di beni" o

dalla "prestazione di servizi"(articoli 2 e 3 del Dpr 633/72).

Queste sole operazioni, con esclusione di alcune espressamente previste, permettono, pertanto, la concretizzazione dell'esigibilità dell'imposta, una volta verificato ovviamente il requisito "soggettivo" (articoli 4 e 5 del Dpr 633/72).

Sulla base del principio comunitario (già articoli 5 e 6 della II direttiva), il legislatore nazionale ha stabilito che, per quanto riguarda le cessioni di beni, esse *"si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili"* (articolo 6, comma 1, Dpr 633/72).

Viceversa, *"le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo"*.

In tal modo, il "momento" assume certezza e definizione, ma, mentre per le cessioni di beni ha una connotazione ovvia e palese, per le prestazioni di servizi si è dovuto scegliere un criterio che, in armonia con i principi comunitari, fa *"decorrere le conseguenze fiscali di un atto economico posto in essere da un momento in cui hanno preso consistenza i suoi effetti finanziari, che peraltro, costituiscono anche base imponibile dell'operazione"* (circolare 503951 del 3/12/75).

Tuttavia, il "momento" può determinarsi anche anticipatamente rispetto al verificarsi degli eventi sopra descritti e ciò può avvenire quando *"sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo"*, salvo che trattasi di assegnazioni in proprietà di case di abitazione effettuate da cooperative edilizie verso i soci, per i quali fa testo la data del rogito notarile (articolo 6, commi 4 e 2, lettera d-bis).

Pertanto, *"quando vengono incassati acconti anteriormente al fatto generatore, il loro incasso rende esigibile l'imposta, poiché i contraenti dimostrano in tal modo di volere trarre anticipatamente tutte le conseguenze finanziarie legate alla realizzazione del fatto generatore"* (relazione di accompagnamento VI direttiva, risoluzione 503951/75).

Quindi, *"l'emissione della fattura, anteriormente alla consegna o spedizione dei beni, anticipa l'obbligo del pagamento dell'imposta"* e il mancato pagamento della medesima è *"una circostanza assolutamente ininfluyente in quanto, a prescindere dal fatto che il committente inadempiente ha in ogni caso diritto a portare in detrazione l'imposta relativa a tali fatture, l'operazione si considera comunque effettuata ..."* (risoluzioni 501635/73 e 411568/77).

Si rileva, altresì, come il comma 1, secondo periodo, del citato articolo 6 del Dpr 633/72, specifichi che le *"cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente"*, con esclusione

delle vendite con riserva di proprietà e le locazioni con clausola di trasferimento (articolo 2, comma 2, n. 1 e 2, Dpr 633/72), *"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"*. In pratica, con tale disposizione, il momento dell'esigibilità viene differito a quello in cui effettivamente si producono gli effetti "traslativi" e, se oggetto della cessione sono beni mobili, *"l'operazione dovrà in ogni caso considerarsi effettuata al compimento dell'anno dal momento della consegna o spedizione dei beni"* (risoluzione 362071/78).

Tuttavia, tale concetto non si applica per le vendite con riserva di proprietà e per le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per le entrambe le parti in causa.

Questa ultima fattispecie viene a determinarsi, per esempio, nel caso di locazioni con patto di futura vendita di unità immobiliari.

In tal caso, *"l'imposta sul valore aggiunto si deve applicare all'atto della stipulazione del contratto di locazione con patto di futura vendita sull'intero prezzo dell'appartamento, dovendosi in tale momento considerare effettuata la cessione ai sensi dell'art. 6 del citato D.P.R. n. 633"* (risoluzione 503148/73).

Da ciò consegue che eventuali quote mensili, versate a scomputo del prezzo dell'immobile, non dovranno essere assoggettate in quanto già assoggettato l'intero importo all'origine.

Allo stesso modo, la vendita di collane di libri con pagamento rateale (vendita con riserva di proprietà, articolo 2, comma 2, n. 1, Dpr 633/72) devono considerarsi *"atti di cessione aventi, ai fini fiscali, efficacia traslativa fin dall'origine"* e, pertanto, l'operazione deve considerarsi effettuata *"nel momento della consegna o spedizione delle sopra menzionate pubblicazioni e che, quindi, da tale momento sorge ex lege l'obbligo tributario"* (risoluzione 503389 del 24/9/73).

Ciò detto, va rilevato come il secondo comma dell'articolo 6 del Dpr 633/72 consideri una serie di deroghe all'individuazione del momento della esigibilità relativo alla cessione di beni, così come sopra già riportato.

Nella lettera a) viene stabilito che, per le cessioni di beni effettuate per atto della pubblica autorità (ad esempio, espropriazione) e per le cessioni eseguite in virtù di contratti di somministrazione, il momento dell'esigibilità si configura *"all'atto del pagamento del corrispettivo"*.

Ai sensi dell'articolo 1559 del c.c. *"la somministrazione è il contratto con il quale una parte si obbliga, verso corrispettivo di un prezzo, a eseguire, a favore dell'altra, prestazioni periodiche o continuative di cose"*. Tale fattispecie attiene, per esempio, alla fornitura di acqua, gas ed energia elettrica.

Ricordiamo che determinati soggetti, quali le imprese che prestano servizi al pubblico di telecomunicazioni (articolo 6 del decreto 366/2000), contribuenti che gestiscono il servizio di rifiuti solidi urbani e il servizio di fognatura e depurazione (Dm 370/2000), nonché il servizio di lampade votive, concessionari di autostrade, enti che provvedono appunto alla somministrazione di acqua e gas, nonché altri soggetti previsti da appositi decreti, possono effettuare, indipendentemente dal volume d'affari, le liquidazioni trimestrali dell'imposta.

Tuttavia, in relazione ai soggetti individuati dai decreti 366/2000 e 370/2000, il comma 471 dell'articolo 1 della legge 311/2004 (Finanziari 2005) ha specificato che *"A decorrere dal 1 gennaio 2005, le disposizioni che disciplinano le modalità di liquidazione e di versamento dell'imposta sul valore aggiunto contenute nel regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 24 ottobre 2000, n. 370, e nel regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 24 ottobre 2000, n. 366, non si applicano ai soggetti che nell'anno solare precedente hanno versato imposta sul valore aggiunto per un importo superiore a 2 milioni di euro. I soggetti di cui al presente comma hanno facoltà di eseguire le annotazioni relative alle operazioni effettuate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione"*.

Una ulteriore deroga, di particolare rilevanza, è costituita da quella contenuta nella lettera b) del citato comma 2 dell'articolo 6.

In essa viene specificato che *"per i passaggi dal committente al commissionario, di cui al n. 3 dell'art. 2 (Dpr 633/72, n.d.r.)"*, l'operazione si considera effettuata *"all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario"*.

Si ricorda, a tale proposito, che *"il commissionario è un soggetto d'imposta come se fosse venditore o acquirente del bene che è venduto o acquistato mediante la sua intermediazione, con la conseguenza che il rapporto posto in essere con il committente dà luogo, fiscalmente, ad una cessione"*; inoltre *"nella commissione per la vendita, la provvigione concessa al commissionario non fa parte della base imponibile e, quindi, per il passaggio dei beni dal venditore committente al commissionario, l'I.V.A. deve essere calcolata sul prezzo di vendita pagato dal cliente al commissionario, diminuito della provvigione"* (circolare 15/1973).

Con la lettera d) viene stabilita una ulteriore deroga al principio generale, in base alla quale *"per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori"* il momento dell'esigibilità si realizza *"all'atto della rivendita a terzi"*.

Mentre *"per i beni non restituiti"* il predetto momento è costituito dalla *"scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione"*.

Ricordiamo a tale proposito che con il contratto estimatorio *"una parte consegna una o più cose mobili all'altra e questa si obbliga a pagare il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito"* (articolo 1556 c.c.).

Tale fattispecie, pertanto, *"comporta la necessità di un conteggio delle cose consegnate e di quelle oggetto di restituzione"* (Cassazione Civ., sentenza 3485 del 26/4/90) e, come detto, il momento dell'esigibilità dell'imposta si realizza con la cessione del bene a un "terzo" e non quindi quando i beni medesimi vengono consegnati per la successiva vendita effettiva.

Infine, per i beni utilizzati attraverso l'autoconsumo, ovvero per scopi estranei all'esercizio d'impresa, il momento dell'esigibilità si manifesta *"all'atto del prelievo dei beni"* (lettera c), comma 2, dell'articolo 6).

Tuttavia, va considerato che la deroga più rilevante al principio generale, sia per quanto concerne la cessione di beni o le prestazioni di servizi, è quella contenuta nel comma 5.

In tale comma, viene infatti affermato che per le seguenti operazioni *"l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi"*, fatta salva la facoltà di applicare il principio generale:

- cessioni di prodotti farmaceutici effettuate da farmacisti
- cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate ai soci, associati o partecipanti, da parte di soggetti con personalità giuridica di ente non commerciale
- cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, organi dello Stato, enti pubblici territoriali e vari soggetti fra cui Camere di commercio, istituti universitari, eccetera (v. **"Le operazioni a esigibilità differita"** in FISCOoggi del 4 ottobre 2004).

In relazione a tale ultima deroga facoltativa, va sottolineata la ricaduta in sede dichiarativa.

Infatti, nella dichiarazione Iva (quadro VE) è prevista l'indicazione delle operazioni effettuate nell'anno, ma con imposta esigibile negli anni successivi, nonché le operazioni effettuate negli anni precedenti ma con imposta divenuta esigibile nell'anno di riferimento della dichiarazione.

Tali ultime operazioni, già indicate come solo imponibile a suo tempo, non partecipano alla formazione del volume d'affari nell'anno di esigibilità dell'imposta.

In ultimo, va considerato quanto previsto nel quarto comma dell'articolo 21 del Dpr 633/72, ove vengono stabilite le modalità di fatturazione a seguito di emissione del documento di trasporto (Ddt).

In tal caso, la fatturazione può avvenire con un termine più ampio rispetto a quello previsto in via

di principio generale, all'atto dell'effettuazione dell'operazione, ovvero entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna o spedizione (fatturazione differita).

Può anche essere emessa una sola fattura per le cessioni che vengono effettuate nel corso di un mese solare fra le stesse parti in causa.

Orbene, con riferimento al disposto del quarto comma sopra menzionato, il comma 5 dell'articolo 21, ultimo periodo, prevede che il momento dell'esigibilità si configuri "nel mese successivo" all'effettuazione delle operazioni, quindi all'atto dell'emissione della fattura.

di

Alfonso Russo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/concetto-esigibilita>