

## Iva momento di effettuazione operazione base imponibile, rivalsa cap. 15

### MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE

Ai fini Iva il "momento di effettuazione dell'operazione" (cessione del bene o prestazione del servizio) assume rilevanza notevole (art. 6 legge Iva), in quanto a decorrere dal medesimo:

- sorgono gli obblighi sostanziali e formali relativi all'operazione stessa;
- viene fissata la disciplina applicabile (ad esempio variazione delle aliquote).

Più in particolare, da tale momento: (i) l'imposta diventa esigibile e sorge l'obbligo per il soggetto passivo: (a) di addebitarla per rivalsa al committente del servizio o al cessionario del bene (b) di versarla all'Erario alle liquidazioni periodiche (ii) sorge il diritto di detrazione per i soggetti da ultimo nominati (iii) sorgono obblighi formali per il cedente (fatturazione, registrazione e dichiarazione dell'operazione) e per il cessionario o committente registrazione della fattura e dichiarazione dell'operazione passiva).

Può accadere, in determinate ipotesi tassativamente previste dal legislatore (cessioni ex art. 6 comma 5, di prodotti farmaceutici, cessioni a enti pubblici e simili, ecc.), che il **momento di effettuazione** dell'operazione e l'**esigibilità dell'imposta** non coincidano, in quanto quest'ultima viene differita nel tempo. Pertanto, l'effettuazione dell'operazione fa sorgere in capo al cedente e al prestatore solo obblighi formali (emissione fattura, ecc.).

Ancora diversa è l'ipotesi di cui all'art. 6, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 riguardante la cessione di beni da parte del cessionario a soggetti terzi tramite consegna o spedizione dei beni stessi da parte del proprio cedente. In tal caso l'imposta diviene esigibile entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (consegna o spedizione dei beni dal cedente al terzo) e la fattura deve essere emessa (dal cessionario) entro tale termine (art. 21 comma 4 terzo periodo lett. b) legge Iva). In questo caso si ha dunque uno spostamento in avanti sia degli obblighi formali sia di quelli sostanziali.

Il momento di effettuazione muta a seconda del tipo di operazione.

Per quanto riguarda le **cessioni di beni**:

- la cessione di beni immobili si considera effettuata alla data di stipula dell'atto e la cessione di beni mobili al momento della consegna o spedizione. Tuttavia, se gli effetti costitutivi o traslativi si producono successivamente, è questo momento che rileva ai fini dell'effettuazione dell'operazione.

Deroghe alla summenzionata regola generale sono costituite:

- dalle cessioni di beni, periodiche o continuative, in base a contratti di somministrazione, che si considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo;
- dall'operazione di vendita di beni dal committente al commissionario (contratto di commissione di vendita), ove il momento di effettuazione di tale operazione è costituito dalla vendita dei beni da parte del commissionario al soggetto terzo;
- dalle cessioni di beni relative a contratti estimatori, ove il momento è costituito dalla rivendita a terzi o comunque decorso un anno dalla consegna o spedizione;
- dall'autoconsumo o dalla destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, in occasione delle quali il momento di effettuazione dell'operazione è rappresentato dal prelievo dei beni;
- se prima della consegna o spedizione del bene viene emessa fattura o 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.

Per quanto concerne le **prestazioni di servizi**, il momento di effettuazione delle operazioni è dato dal pagamento del corrispettivo.

Se prima del pagamento del corrispettivo viene emessa fattura l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura.

In deroga alle norme in tema di momento di effettuazione **delle prestazioni di servizi**, l'art. 6 comma 6, della legge Iva prevede che:

- le prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo Iva **non stabilito** in Italia a un soggetto passivo ivi stabilito, nonché le prestazioni - diverse da quelle di cui all'art. 7 quater (prestazioni su beni immobili situati in Italia, ecc.) e di cui al 7 quinquies (prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, ecc.) - rese da un soggetto passivo stabilito in Italia a un soggetto passivo ivi non stabilito (queste ultime in quanto, generalmente, non territoriali rilevano ai fini Iva solo per gli obblighi formali), si considerano effettuate al momento in cui sono ultimate, ovvero se di carattere periodico o continuativo alla data di maturazione dei corrispettivi.

Se anteriormente al verificarsi di tali eventi (ultimazione e maturazione) è pagato in tutto o in parte il corrispettivo la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data di pagamento.

## LA BASE IMPONIBILE

L'art. 13, comma 1, della legge Iva prevede che la base imponibile delle cessioni e delle prestazioni è costituita dal corrispettivo risultante dal contratto, comprensivo di debiti ed oneri verso terzi indicati distintamente dal prezzo, nonché dagli oneri e spese, inerenti all'esecuzione della cessione e della prestazione, addebitati al cessionario o committente.

L'art. 12 della legge Iva prevede che le operazioni (cessioni e prestazioni) **accessorie** (trasporto, posa in opera, imballaggio) ad un'operazione principale, se effettuate direttamente dal cedente o prestatore oppure per suo conto e a sue spese, non sono soggette ad imposta **autonomamente** e quindi i relativi corrispettivi concorrono a formare la base imponibile dell'operazione principale.

In deroga alla regola generale di cui all'art. 13 del D.P.R. n. 633/1973 la base imponibile Iva è invece rappresentata dal **valore normale** nei seguenti casi:

- in caso di operazioni permutative (art. 11 e 13 lett. d), legge Iva). In questa eventualità ciascuna cessione o prestazione costituisce operazione autonoma la cui base imponibile è data dal valore normale dei beni e servizi che ne formano oggetto (e non da quelli ricevuti in corrispettivo);

- in ipotesi di operazioni intragruppo, nelle operazioni imponibili effettuate **nei confronti** di soggetti con diritto di detrazione limitata (in quanto esercenti attività con operazioni esenti), la base imponibile è data dal valore normale dei beni e servizi se è dovuto un corrispettivo **inferiore** a tale valore;
- in ipotesi di operazioni intragruppo, nelle operazioni **imponibili**, o ad esse assimilate ai fini della detrazione, effettuate **da** soggetti con diritto di detrazione limitata (in quanto esercenti attività con operazioni esenti), la base imponibile è data dal valore normale dei beni e servizi se è dovuto un corrispettivo superiore a tale valore;
- in caso di cessioni senza corrispettivo (art. 2 comma 2 legge Iva), la base imponibile è data dal prezzo di acquisto o di costo del bene (e non dal valore normale).

Sono esclusi, tra l'altro, dalla base imponibile:

- interessi moratori e penali addebitate al cliente per ritardi e inadempimenti dell'esecuzione del contratto;
- il valore normale di beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- le spese anticipate in nome e per conto della controparte.

## LE ALIQUOTE

Alla base imponibile è applicabile un'aliquota ordinaria del 22%.

La Tabella A (parte II e III) prevede aliquote ridotte del 4% e del 10% per taluni tipi di beni e servizi.