

L'OBBLIGO DI RIVALSA

Come anticipato, il soggetto passivo Iva (cedente o prestatore) deve, ai sensi dell'art. 18 della legge Iva, addebitare a titolo di rivalsa l'imposta al proprio cessionario o committente.

E' bene ricordare che, ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997, il cessionario o committente soggetto Iva, che non abbia ricevuto fattura, o abbia ricevuto fattura irregolare, entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, deve entro 30 giorni presentare all'Ufficio delle Entrate competente nei suoi confronti un documento sostitutivo della fattura omessa e versare l'imposta dovuta che, tuttavia, diviene per esso detraibile.

A norma dell'art. 17 della legge Iva si osserva inoltre quanto segue:

- gli **obblighi** relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuati nel territorio dello Stato da soggetti non residenti a soggetti passivi Iva stabiliti in Italia sono adempiuti dai cessionari e dai committenti;

- gli **obblighi** (derivanti da operazioni verso privati o soggetti Iva non stabiliti in Italia) e i **diritti** ai fini Iva di soggetti non residenti, senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, sono, rispettivamente, adempiuti o esercitati, dagli stessi soggetti, previa identificazione ai fini Iva in Italia (art. 35 ter legge Iva limitato a soggetti UE o extra-Ue con i quali sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa), ovvero tramite un loro rappresentante fiscale residente in Italia;

- le regole enunciate nei due alinea precedenti non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti qualora le stesse siano rese o ricevute **per il tramite** di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato (la stabile organizzazione deve partecipare attivamente all'operazione).

Infine, ai sensi dell'art. 18, la rivalsa non è obbligatoria: (i) per le cessioni gratuite, per l'autoconsumo e per le destinazioni di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'arte o professione (ii) per le prestazioni di servizi gratuite di cui all'art. 3 comma 3 della legge Iva.

Va da ultimo osservato che l'art. 35 quater del D.P.R. n. 633/1972, rubricato "pubblicità in materia di partita Iva", allo scopo di contrastare le frodi Iva, prevede la possibilità dei contribuenti di verificare, mediante i dati disponibili in anagrafe tributaria, la validità del numero di partita Iva attribuito ai sensi dell'art. 35 o 35 ter del D.P.R. n. 633/1973 e in particolare informazioni sui soggetti titolari di partita Iva e sul loro status.

Si rileva che l'art. 35, commi 15 bis e 15 ter, prevede particolari norme di cautela nel rilascio, da parte degli Uffici, della partita Iva.

Iva detrazione e obblighi formali cap. 16

IL DIRITTO DI DETRAZIONE

Come si è avuto modo di anticipare, per il cessionario o committente, l'acquisto di beni e servizi, ove effettuato nell'esercizio di impresa o arte e professione, comporta (i) il diritto di detrarre l'Iva assolta o ad esso addebitata per rivalsa (ii) obblighi formali (registrazione della fattura e dichiarazione Iva).

Con riguardo al diritto di detrazione, si osserva, più in particolare, quanto segue:

- il diritto di detrarre l'Iva sugli acquisti – nazionali e intracomunitari – e sulle importazioni sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile (generalmente coincidente con il "momento di effettuazione dell'operazione") e può essere esercitato, al più tardi, nella dichiarazione Iva relativa al secondo anno successivo, a condizione che la fattura di acquisto sia annotata nel registro Iva acquisti (art. 25 legge Iva) in corrispondenza della liquidazione periodica o dichiarazione nelle quali il diritto è esercitato;
- perché il diritto di detrazione sorga è necessario che l'acquisto sia effettuato **nell'esercizio** di impresa, arte o professione (inerenza all'attività con onere della prova a carico del contribuente). In dottrina è stato sostenuto che, per le società e gli enti commerciali di cui all'art. 4, comma 2, legge Iva, il diritto in questione spetta comunque in base, quindi, ad un criterio formale (Falsitta). Per alcuni beni e servizi la problematica relativa alla loro inerenza è stata risolta a monte dal legislatore, il quale ha previsto fattispecie di indetraibilità, totale o parziale, dell'Iva assolta sugli acquisti o importazioni dei medesimi (Iva "veicoli stradali a motore": detraibilità 40% tranne quelli utilizzati esclusivamente nell'esercizio di impresa, arte o professione, oppure quelli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa, nonché per agenti di commercio).

Iva spese di rappresentanza, tranne beni di costo unitario non superiore a Euro 50.

Iva per acquisto, locazione e manutenzione fabbricati abitativi tranne che per le imprese immobiliari di costruzione (art. 19 bis 1 della legge Iva);

- il diritto di detrazione non spetta se il bene o il servizio acquistato **afferisce direttamente "operazioni attive"** esenti o escluse (art. 19 comma 2 legge Iva). Deroghe a questa regola sono rappresentate da: (i) operazioni non imponibili (esportazioni e cessioni intracomunitarie) (ii) operazioni "escluse" riguardanti l'azienda o soggetti societari ai sensi dell'art. 2, comma 3, della legge Iva;
- in eventualità di utilizzo promiscuo del bene o servizio acquistato, ossia per effettuare sia operazioni che danno diritto alla detrazione piena sia operazioni che non danno diritto alla detrazione, l'imposta è detraibile in proporzione alle prime;

- per i soggetti che esercitano “**attività**” che comportano sia “**operazioni attive**” che danno diritto di detrazione sia “**operazioni attive**” esenti, l'imposta è detraibile, secondo un criterio forfettario (c.d. pro-rata), in base al rapporto tra le operazioni che danno diritto alla detrazione e il totale delle operazioni effettuate;
- la detrazione o non dell'Iva avviene sulla base dell'uso del bene o servizio **oggettivamente prospettabile** al momento dell'acquisto. Tuttavia, la scelta, operata in sede di acquisto, circa la detrazione o meno dell'Iva può in seguito essere oggetto di rettifica nei seguenti casi (art. 19 bis 2 legge Iva) :

(i) in caso di utilizzo di beni o servizi per effettuare operazioni attive che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata: (a) se si utilizzano beni non ammortizzabili o servizi, la rettifica va effettuata nella dichiarazione dell'anno di **prima utilizzazione** dei beni o dei servizi stessi (b) se si utilizzano beni ammortizzabili (non si considerano ammortizzabili i beni di costo unitario inferiore o uguale a Euro 516, 46 e quelli con coefficiente di ammortamento superiore al 25%), la rettifica deve essere effettuata **nell'anno di prima utilizzazione, o nei quattro successivi**, in relazione ai quinti dell'imposta mancanti al compimento del quinquennio (ii) in caso di mutamento dell'attività esercitata dal soggetto, oppure della disciplina delle operazioni attive o degli acquisti, le quali comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella inizialmente operata, la rettifica è operata limitatamente ai beni o servizi non ancora, rispettivamente, ceduti o utilizzati e, per i beni ammortizzabili, essa è effettuata se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione.

Se il bene ammortizzabile è ceduto durante il periodo di rettifica (cinque anni dall'entrata in funzione), la rettifica stessa deve essere operata in un'unica soluzione per gli anni mancanti alla fine di detto periodo.

I fabbricati sono **comunque** considerati beni ammortizzabili e il periodo di rettifica è pari a 10 anni decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione.

GLI OBBLIGHI FORMALI E LE LIQUIDAZIONI DEL TRIBUTO

Gli obblighi formali relativi alla disciplina Iva possono essere sintetizzati come segue:

- l'inizio e la cessazione di un'impresa, arte o professione (o l'istituzione o cessazione di una stabile organizzazione di un soggetto estero in Italia), ovvero le modifiche degli elementi dichiarati in sede di inizio dell'attività, devono essere comunicati, con apposita dichiarazione, all'Ufficio delle Entrate (art. 39 legge Iva);

al momento di effettuazione dell'operazione la cessione del bene o della prestazione del servizio deve essere oggetto di **fattura**, da parte del cedente o prestatore, oggi in **formato elettronico**. Nella fattura devono essere indicati, tra l'altro: l'identificazione dei soggetti, la descrizione, **il più possibile analitica**, del bene o del servizio ceduto, l'imponibile, l'Iva oppure il titolo di esenzione, di non imponibilità o di non soggettività (art. 21 della legge Iva);

- le fatture emesse devono essere annotate entro 15 giorni nel registro Iva vendite (art. 23 legge Iva). Le fatture di acquisto devono essere numerate progressivamente e indicate nel registro acquisti non oltre la liquidazione in cui si chiede la detrazione del tributo (art. 25 della legge Iva);
- la fatturazione non è obbligatoria, a meno che non sia richiesta dal cliente, per determinate attività previste dall'art. 22 della legge Iva (ad esempio, commercianti al minuto in locali aperti al pubblico). In sostituzione della fattura detti soggetti sono obbligati all'emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta fiscale (vi sono in proposito appositi decreti ministeriali). L'emissione dei predetti documenti non è comunque obbligatoria per talune attività espressamente previste dal D.P.R. n. 696/1996 (ad esempio, cessioni di tabacchi, quotidiani e riviste, carburante, ecc.).

L'art. 22 ultimo comma della legge Iva prevede che gli imprenditori che acquistano beni formanti **oggetto dell'attività propria dell'impresa** da commercianti al minuto, ai quali è consentita l'emissione della fattura, sono **obbligati** a chiedere la fattura (acquisto di bevande da parte di un bar presso un supermercato);

- in seguito all'emissione della fattura il cedente o prestatore **deve** emettere note debito in caso di sopravvenuta variazione in aumento dell'imponibile o dell'imposta e può emettere, in casi tassativi previsti dalla legge, note di credito in ipotesi di sopravvenuta variazione in diminuzione dell'imponibile o dell'imposta (art. 26 legge Iva);
- il contribuente è legittimato all'emissione di un documento di trasporto che gli consente di differire l'emissione della fattura (art. 21 comma 4 della legge Iva). Detto documento è altresì utile, in alcuni casi, a vincere le presunzioni dell'Amministrazione finanziaria;
- le liquidazioni periodiche dell'Iva hanno cadenza mensile o trimestrale a seconda del volume di affari del contribuente e devono essere effettuate, rispettivamente, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento o entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento;
- dalla liquidazione periodica scaturisce un'imposta a debito o a credito da riportare nel periodo successivo; la dichiarazione Iva annuale deve essere presentata nell'ambito del modello Unico, ovvero singolarmente per i soggetti non tenuti alla dichiarazione unificata, dal 1° febbraio al 30 settembre dell'anno di riferimento. L'Iva a debito annuale deve essere versata entro il 16 marzo oppure successivamente con maggiorazione. L'Iva a credito annuale:

- (i) può essere riportata a nuovo;
- (ii) può essere chiesta a rimborso in presenza di determinate condizioni (art. 30 commi 3 e 4 della legge lva. E' possibile anche la richiesta a rimborso di crediti infrannuali);
- (iii) può essere compensata con altre imposte nell'ambito del modello F24.

