

Attualità

## L'applicazione della rivalsa (1)

10 Novembre 2005

E' obbligatoria e opera nei confronti di tutti gli acquirenti di beni e servizi, compresi Stato e P.A.

Thumbnail  
Image not found or type unknown

A norma dell'articolo 18 del Dpr 633/72 (decreto istitutivo dell'Iva) *"il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente"*.

Normalmente, la rivalsa viene esercitata indicando l'imposta in fattura, separatamente dal prezzo, ma, per le operazioni per le quali non è prevista l'emissione della fattura, questo deve ritenersi comprensivo d'imposta (commercio al minuto) (comma 2).

La rivalsa rappresenta, pertanto, uno degli obblighi principali e caratterizzanti l'applicazione dell'Iva: *"chi, infatti, cede il bene o presta il servizio deve addebitare l'imposta in fattura all'altra parte contraente in aderenza al requisito della trasparenza ed al carattere del tributo destinato, in definitiva, a colpire i consumi"* (risoluzione 502911/73).

Inoltre, la sua applicazione, in linea generale, non prevede particolari deroghe rispetto al soggetto che la subisce, ma le eventuali eccezioni, come si vedrà più avanti, sono correlate alla tipologia di operazione.

La *"norma deve applicarsi, con carattere di generalità, nei confronti di tutti gli acquirenti di beni e servizi, compresi lo Stato e le Pubbliche Amministrazioni. (...) E', infine, evidente che il disposto dell'art. 18 in esame, si rende operante indipendentemente dal fatto che se ne faccia richiamo in sede contrattuale; è, anzi, vietato ogni patto contrario alla disposizione stessa"* (risoluzione 502911/73).

Pertanto, *"la rivalsa dell'I.V.A. è obbligatoria ed opera nei confronti di chiunque, e quindi anche nei riguardi dello Stato e degli altri enti pubblici"* (risoluzione 334264 /81).

Tanto va rilevato considerando, altresì, che *"il soggetto passivo d'imposta è, a norma dell'art. 17 dello stesso D.P.R. n. 633, solamente il cedente del bene o il prestatore del servizio, che è tenuto a versare il tributo all'Erario o è legittimato, in caso di credito, a chiederne il rimborso"* (risoluzione 334264/81).

In tal senso va, altresì, sottolineato come il comma 4 dell'articolo 18 consideri *"nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti"*.

Ricordiamo, infine, che la Corte di cassazione, con sentenza n. 3527 del 19/5/88, ha stabilito che *"la transazione avente per oggetto il trasferimento di merci, contro il versamento di una somma, laddove questa somma, proprio perché di transazione si tratta, e non di negozio commutativo, non corrisponde all'ammontare del prezzo fatturato più I.V.A., non comporta rinuncia alla rivalsa, ma considera il credito per rivalsa in capo al cedente come una delle componenti dell'accordo"*.

### **Quando la rivalsa non è obbligatoria**

Il numero 4, comma 2 dell'articolo 2, Dpr 633/72, stabilisce che costituiscono cessioni anche le cessioni gratuite di beni, ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, se di costo unitario non superiore a 25,82 euro, nonché quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione sull'acquisto.

Orbene il comma 3 del citato articolo 18 stabilisce che per tali cessioni gratuite *"la rivalsa non è obbligatoria"*.

Inoltre, il medesimo comma stabilisce la non obbligatorietà della rivalsa anche *"per le prestazioni di servizi di cui al terzo comma, primo periodo, dell'articolo 3"*.

Trattasi, in pratica, di prestazioni per uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero gratuite, per le quali l'imposta afferente agli acquisti è detraibile e con valore superiore a 25,82 euro.

Ovviamente, l'esonero dalla rivalsa non solleva dall'applicazione dell'imposta, quest'ultima nei casi in questione può essere assolta attraverso l'autofatturazione o il registro degli omaggi.

### **Quando non si applica la rivalsa**

Si può, inoltre, affermare che la rivalsa non trova applicazione in tutta una serie di operazioni per le quali l'imposta è dovuta dal cessionario.

In pratica, si tratta delle operazioni indicate nel quadro VJ della dichiarazione Iva 2005, quali acquisti intracomunitari, ex articolo 17, commi 3 e 5, articolo 74, primo comma, lettera e), nonché articolo 74-ter, comma 8.

Per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari, essendo l'acquirente debitore dell'imposta (articolo

44, comma 1, decreto legge 331/93), l'articolo 46, comma 1, del decreto legge 331/93, stabilisce che *"la fattura relativa all'acquisto intracomunitario deve essere numerata e integrata dal cessionario o committente con l'indicazione del controvalore in lire (euro, n.d.r.) del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota dei beni o servizi acquistati"*.

L'obbligo di rivalsa non si applica, inoltre, nemmeno in caso di cessioni di oro industriale (così inteso nella sua funzione industriale di materia prima destinata alla lavorazione).

Infatti, in tali cessioni è il cessionario tenuto al pagamento secondo la particolare procedura definita del *reverse charge*.

La procedura si svolge nel seguente modo:

- l'acquirente integra la fattura ricevuta (senza addebito dell'Iva) con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta
- la stessa viene annotata sia nel registro delle fatture emesse che in quello degli acquisti.

Ricordiamo, con l'occasione, che la cessione dell'oro da investimento, viceversa, è esente (n. 11, articolo 10 del Dpr 633/72).

Tuttavia, i soggetti che producono oro da investimento o che trasformano oro in oro da investimento, ovvero commerciano oro da investimento, possono optare per l'applicazione dell'imposta, anche per la singola cessione; l'opzione è esercitabile nel rigo VO 13 della dichiarazione Iva 2005.

A tal proposito, le istruzioni specificano che i soggetti in questione *"possono esercitare l'opzione in relazione alle singole operazioni, ovviamente senza vincolo triennale, barrando la casella 1 del presente rigo"*.

Inoltre, *"gli stessi soggetti, possono optare, per tutte le operazioni relative al commercio di oro da investimento barrando la casella 2. Quest'ultima opzione vincola il contribuente per almeno un triennio ed è valida fino a revoca, ai sensi dell'art.3 del D.P.R. del 10 novembre 1997, n.442"*. L'opzione può essere revocata barrando la casella 4 istituita con la dichiarazione 2005.

Le operazioni divenute imponibili a seguito di opzione, nonché le relative intermediazioni, vengono indicate nel rigo VE 35 (dichiarazione 2005).

L'articolo 74, comma 1, lettera e), del Dpr 633/72 stabilisce che l'imposta per la vendita al pubblico, da parte dei rivenditori autorizzati, di documenti di viaggio e di sosta, è dovuta

dall'esercente le suddette attività (Iva assolta alla fonte).

Inoltre, ai sensi dell'articolo 3 del decreto ministeriale 5/5/80, i corrispettivi corrisposti ai rivenditori sono fatturati sempre dai soggetti esercenti il servizio.

Il rigo VJ 14 rileva, pertanto, i compensi corrisposti dagli esercenti ai rivenditori dei documenti di viaggio.

Il rigo VJ 15 rileva poi le provvigioni corrisposte agli intermediari da parte delle agenzie di viaggio. Infatti, il comma 8 dell'articolo 74-ter e l'articolo 7 del decreto ministeriale 340/99 regolano le operazioni di registrazione e fatturazione relativamente alle prestazioni di intermediazione poste in essere dagli intermediari.

In tal caso, le agenzie organizzatrici, anche se stabili organizzazioni di soggetti esteri, relativamente alle provvigioni corrisposte agli intermediari, entro il mese successivo al pagamento, devono emettere una fattura riepilogativa mensile, *"indipendentemente dalla esistenza di un contratto di mandato con rappresentanza"*, indicando che essa è emessa ai sensi del comma 8 dell'articolo 74-ter (commi 1 e 2, articolo 7, decreto ministeriale 340/99).

Il riepilogo dovrà, altresì, distinguere le provvigioni relative a prestazioni rese nel territorio comunitario, assoggettate a Iva, da quelle extra Ue, non imponibili ai sensi del numero 7-bis dell'articolo 8 del Dpr 633/72.

La fattura, inviata in copia all'intermediario, anche a mezzo strumenti informatici o fax, deve essere annotata, sempre entro il mese successivo al pagamento delle provvigioni, contemporaneamente nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti. *"Ciò al fine di rendere fiscalmente neutra l'operazione in capo all'agenzia che organizza e cede il pacchetto turistico"* (circolare 328/97).

Il rigo VJ6 rileva, poi, gli acquisti di rottami e altri materiali di recupero.

L'articolo 35 del decreto legge 269/03 (legge 326/2003), infatti, ha profondamente modificato il funzionamento dell'applicazione dell'imposta relativamente ai materiali sopra riportati, innovando l'articolo 74 del Dpr 633/72.

La nuova disciplina, peraltro obbligatoria (circolare 28/2004), si applica alle *"cessioni di rottami ferrosi e non ferrosi e di altri materiali di recupero, sia se operate da "raccoglitori e rivenditori" con o senza sede fissa (indipendentemente dall'ammontare delle cessioni effettuate nell'anno precedente), sia se realizzate da imprese diverse dai raccoglitori e rivenditori"* (circolare 28/2004).

In pratica, la novità più rilevante consiste nella non applicazione della rivalsa da parte del cedente; conseguentemente il cessionario dovrà farsi carico dell'addebito dell'imposta attraverso il metodo del *reverse charge* (=carico invertito) con l'aliquota del 20 per cento.

Ovviamente, le cessioni ai privati seguono le regole ordinarie.

Si possono, inoltre, considerare come operazioni prive dell'applicazione della rivalsa quelle per le quali l'imposta è assolta alla fonte (articolo 74 del Dpr 633/72).

Fra queste, si possono ricordare, per esempio, le cessioni di prodotti editoriali e schede telefoniche. Il primo caso è normato dall'articolo 74, comma 1, lettera c), del Dpr 633/72, che stabilisce che l'Iva è assolta dall'editore con l'applicazione dell'imposta sul prezzo di copertina.

In tal modo *"l'IVA è assolta dall'editore sul prezzo di vendita al pubblico e quindi anche in relazione ai successivi passaggi, questi ultimi sono da considerare irrilevanti ai fini dell'applicazione del tributo. In sostanza l'art. 74 contiene un'espressa deroga ad alcune disposizioni contenute nel titolo primo e secondo del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e successive modificazioni e, in particolare, per quanto attiene al problema in esame, all'istituto della rivalsa, previsto nell'art. 18 di detto decreto, il quale appunto si concretizza nel diritto - obbligo del soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi di addebitare il tributo all'altra parte contraente, attraverso lo strumento tecnico che è la fattura, la quale assume, nel contempo, rilevanza ai fini del successivo esercizio del diritto alla detrazione da parte dell'acquirente. Questi meccanismi fondamentali dell'IVA (rivalsa e detrazione) permettono di far gravare l'imposta sull'ultimo anello della catena, il consumatore finale, che, non potendo recuperare l'imposta pagata da nessun altro soggetto, si configura, in sostanza, come contribuente di fatto. Nel particolare sistema impositivo previsto dall'art. 74 deve ritenersi, pertanto, inapplicabile l'istituto della rivalsa anche se l'imposta pagata dall'editore si riferisce e copre - come già sopra precisato - tutte le successive fasi di commercializzazione"* (risoluzione 490234/90).

Sempre l'articolo 74, comma 1, lettera d), prevede analogamente che, per le schede telefoniche (*"mezzo tecnico per fruire dei servizi di telecomunicazione"*), l'imposta sia assolta dal titolare della concessione o autorizzazione.

In ogni caso, la cessione successiva di tali prodotti sono escluse dal campo Iva, e, pertanto, non sono soggette alla rivalsa. In conseguenza di ciò, le operazioni in questione non devono essere esposte in dichiarazione.

La rivalsa, infine, non si applica neanche quando i beni sono destinati al consumo personale o familiare, anche in dipendenza di cessazione dell'attività.

*1 - continua. La seconda puntata su FISCOoggi di lunedì 14*

di

**Alfonso Russo**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/lapplicazione-della-rivalsa-1>