

Risposta n. 41/2022

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a) legge 27 luglio 2000, n. 212 - articolo 60, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], di seguito istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante afferma che, negli anni dal 2014 al 2016, nell'esercizio della professione di [...], ha fruito, in assenza dei requisiti di legge, del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, di cui all'articolo 27 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98.

La violazione è stata constatata dall'Ufficio controlli della Direzione provinciale di [...], cui è seguita la definizione con accertamento con adesione - già conclusasi per i periodi d'imposta 2014 e 2015 ed in fase di pagamento rateale per il periodo di imposta 2016. L'importo più significativo delle fatture emesse senza applicazione dell'IVA si riferisce alle operazioni poste in essere nei confronti dello studio del marito, esercente anche lui la professione di [...].

L'istante comunica di aver chiuso la propria partita IVA il 31 dicembre 2017,

così come il marito il 31 dicembre 2019 che, tuttavia, ne ha aperta una nuova il 14 dicembre 2020 per svolgere la medesima attività di [...].

Stante quanto sopra descritto, il contribuente istante chiede se possa avvalersi dell'articolo 60 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA) con riferimento all'IVA corrisposta in sede di adesione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene di poter chiedere la riapertura della partita IVA al solo fine di esercitare la rivalsa dell'IVA, corrisposta in sede di adesione, nei confronti della nuova partita IVA del marito, attivata per proseguire l'attività di [...] già svolta con la precedente partita IVA. Una volta emessa la fattura, l'istante provvederà a chiudere nuovamente la partita IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA dispone che «Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione».

La norma consente, dunque, l'esercizio del diritto di rivalsa della maggiore imposta accertata a condizione che il cedente/prestatore abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'erario e, nel contempo, il diritto a detrazione in capo

al cessionario dell'IVA pagata a titolo di rivalsa, al verificarsi delle condizioni per il suo esercizio. Essa mira a ripristinare, infatti, anche nelle ipotesi di accertamento, la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa e dal diritto di detrazione consentendo il normale funzionamento dell'IVA, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici.

La disciplina in argomento è stata più volte commentata con diversi documenti di prassi (cfr, per tutte, la circolare n. 35/E del 17 dicembre 2013, nonché le risposte ad interpelli n. 84 pubblicata il 26 novembre 2018, n. 531 pubblicata 26 novembre 2019, n. 176 pubblicata il 31 maggio 2019, tutte rinvenibili nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli), ove è stato chiarito, tra l'altro, che:

- la rivalsa si applica solo se la base imponibile sia riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati cessionari o committenti (anche se l'imposta è determinata in via forfettaria). La rivalsa va, invece, esclusa se manca tale condizione, come nel caso dell'IVA dovuta a seguito di accertamento induttivo;

- l'operatività dell'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA presuppone la definizione dell'accertamento ed il pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi;

- nel caso di pagamento rateale dell'imposta definitivamente accertata, il diritto alla rivalsa è ammesso in proporzione alla singola rata pagata (punto 2.3).

Ciò premesso, nel rispetto delle indicazioni fornite con la citata circolare n. 35/E, si è dell'avviso che non osti al diritto di rivalsa la circostanza che l'istante abbia cessato la qualifica di soggetto IVA.

A tal proposito, con riferimento all'ipotesi di assenza della partita IVA al momento della commissione della violazione oggetto di accertamento, è stato chiarito che *«L'omessa apertura della partita IVA non può essere sanzionata con la preclusione della rivalsa, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto in ossequio al quale è stato eliminato il divieto del diritto di*

rivalersi dell'imposta o maggiore imposta pagata in conseguenza d'accertamento o rettifica nei confronti di cessionari di beni o committenti di servizi [...]. In tale evenienza il soggetto accertato potrà esercitare la rivalsa utilizzando la partita IVA attribuitagli d'ufficio in sede di accertamento».

In altre parole è stata ammessa l'apertura della partita IVA anche in un momento successivo all'attività di controllo, al solo fine di esercitare la rivalsa.

Quanto, invece, alla possibilità di esercitare la rivalsa nei confronti di una partita IVA diversa da quella indicata nell'originaria fattura, ormai chiusa, si evidenzia che in passato, la scrivente ha esaminato l'ipotesi di intervenuta estinzione del soggetto passivo acquirente, disconoscendo la possibilità di esercitare la rivalsa IVA, ai sensi dell'art. 60, ultimo comma del decreto IVA (cfr a tal riguardo la risposta ad interpello n. 84 pubblicata il 26 novembre 2018 633/72. 176/E pubblicata il 31 maggio 2019). In entrambi i casi, tuttavia, si trattava di soggetti giuridici estinti, e quindi cancellati dal registro delle imprese.

Nel caso di specie, per come descritti i fatti dall'istante, il professionista/committente esercente l'attività di [...], ha chiuso la propria partita IVA nel mese di dicembre 2019 per poi riaprirla a distanza di un anno per esercitare la medesima attività.

La circostanza che, nel caso di specie, il committente/professionista, persona fisica, non si sia "estinto" - come accade per un soggetto giuridico - ma, al contrario, abbia poi continuato ad esercitare la medesima attività, seppur con una nuova partita IVA, consente di riconoscere una continuità soggettiva e, quindi, di attribuire, da un punto di vista sostanziale, al professionista l'identità di "committente originario", anche se fiscalmente lo stesso sia ora individuato da una partita IVA formalmente diversa da quella utilizzata nell'operazione originaria. D'altronde una persona fisica, per sua natura, nonostante l'attribuzione di una diversa partita IVA, mantiene sempre il medesimo codice fiscale che costituisce, nel caso di specie, ai fini della fatturazione dell'IVA di rivalsa, l'elemento di continuità con il passato, laddove nel contempo il

committente seguiti ad esercitare la medesima attività.

Concludendo, per quanto innanzi chiarito, nel caso prospettato l'istante ha la facoltà di chiedere la riapertura della partita IVA, e di emettere le note di variazione in aumento *ex* articolo 26, comma 1, del decreto IVA, per esercitare la rivalsa dell'imposta versata in sede di adesione, intestando il documento alla nuova partita IVA del committente, avendo cura di indicare, altresì, anche il suo codice fiscale, i riferimenti della fattura originaria e gli estremi identificativi dell'avviso di accertamento.

Si ricorda, infine, che il parere della scrivente viene reso unicamente sulla fattispecie concreta così come descritta dall'istante, senza dunque entrare nel merito della verifica degli elementi ivi descritti. Pertanto, qualora in sede di attività di controllo dovessero emergere fatti e circostanze idonei a modificare lo scenario sopra descritto, il presente parere non esplicherà alcuna efficacia.

[...]

(firmato digitalmente)