
Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

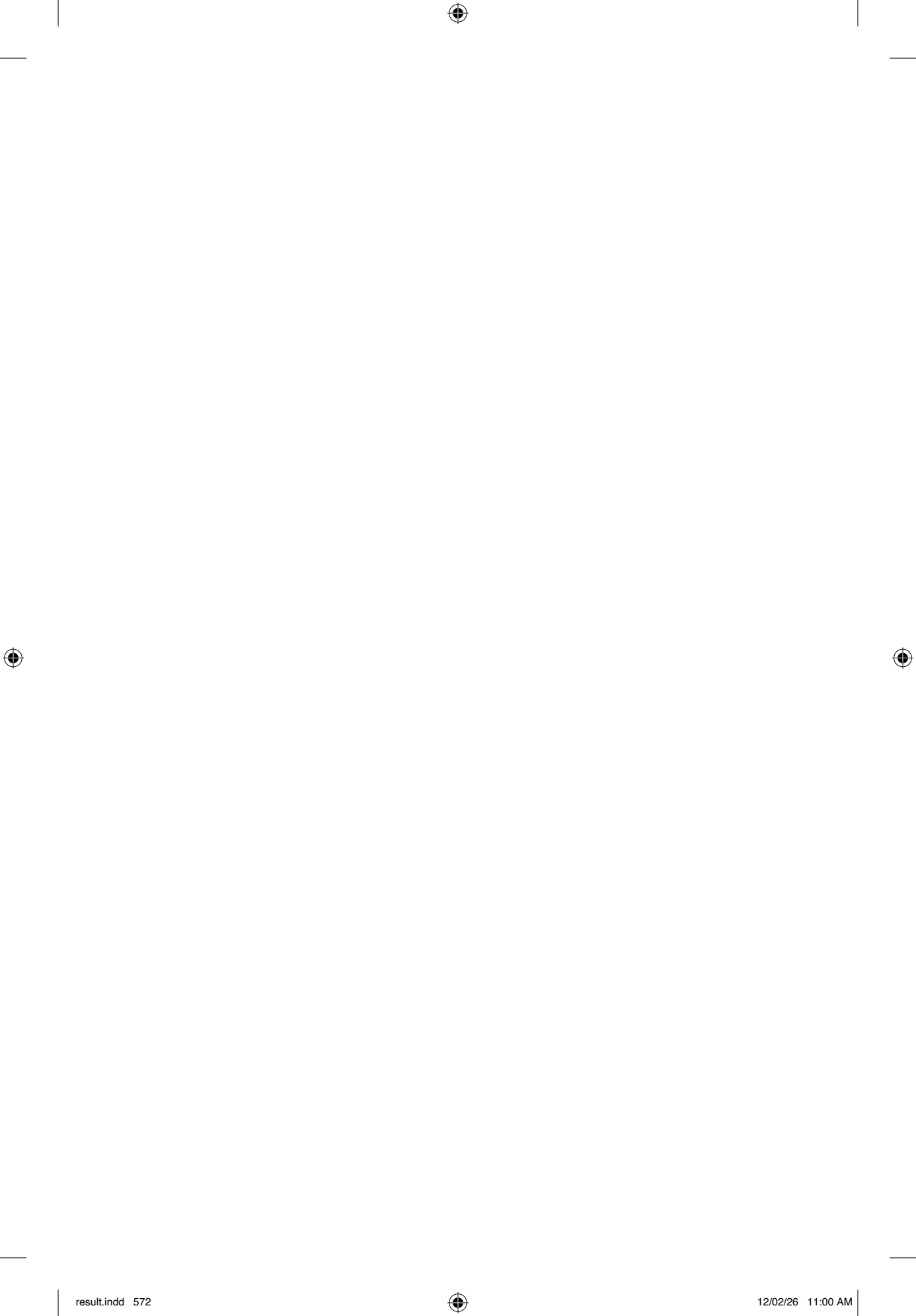
Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer

36. RIVALSA E RESTITUZIONE DELL'IMPOSTA AL CLIENTE



36.1. INTRODUZIONE

L'istituto della rivalsa è funzionale al meccanismo dell'Iva, che consiste nell'applicare ai beni e servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei medesimi beni e servizi (art. 1, Direttiva 2006/112/CE).

Questo schema impositivo viene raggiunto attraverso il **binomio rivalsa-detrazione**.

Da un lato, il fornitore esercita la rivalsa sul cliente *"provvisoriamente inciso, il quale a sua volta addebita l'imposta ... ad un terzo e così via, con una catena ininterrotta di operazioni fino al consumatore finale, che rimane definitivamente inciso dal tributo"* (L'imposta sul valore aggiunto, lavori preparatori e norme di attuazione, Camera dei Deputati, Segretariato Generale, *Quaderni di Studi e Legislazione*, pag. 298).

Dall'altro, il cliente si detrae l'imposta che gli viene addebitata in fattura dal fornitore. Nel sistema così delineato, l'obbligo di rivalsa in capo al fornitore, previsto dall'art. 18 D.P.R. n. 633/1972, non è finalizzato alla traslazione economica del tributo, che il fornitore effettuerebbe indipendente dalla previsione normativa: piuttosto, l'obbligatorietà della rivalsa è diretta a rendere trasparente l'importo dell'Iva che, in quanto esplicitato in fattura, può essere portato in detrazione dal cliente nel rispetto della perfetta simmetria fra l'imposta esigibile e quella detraibile. Per tale ragione, nel caso di rivalsa dell'Iva non dovuta, il fornitore dovrebbe essere tenuto a restituire al cliente l'imposta erroneamente addebitata in fattura (artt. 1, 167, 203 della Direttiva).

Coerentemente a ciò, la fattura deve indicare, **separatamente** dal prezzo, l'ammontare dell'imposta (art. 226, n. 9 Direttiva e art. 21, comma 2, lett. l) D.P.R. n. 633/1972).

Oltre alla **rivalsa ordinaria e obbligatoria** ex art. 18 *cit.*, esistono altre tipologie di rivalsa.

Si tratta, in particolare, della:

- **Rivalsa obbligatoria e tardiva**, ex art. 26, comma 1, D.P.R. n. 633/1972. Tale norma impone al soggetto passivo l'emissione della nota di variazione al fine di riallineare l'importo della base imponibile, ovvero dell'imposta, nel caso di un evento che ha determinato l'aumento di tale importo.
- **Rivalsa facoltativa e tardiva da ravvedimento**, ex art. 13 D.Lgs. n. 472/1997. In questa ipotesi, il fornitore (cedente/prestatore):
 - emette la nota di variazione in aumento dell'Iva (art. 26, comma 1 D.P.R. n. 633/1972);
 - esercita la rivalsa ordinaria (ex art. 18, D.P.R. *cit.*) nei confronti del cliente (cessionario/committente);
 - integra la dichiarazione annuale, se già presentata;
 - versa la maggiore Iva, oltre agli interessi e alle sanzioni ridotte ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997 (Agenzia delle Entrate, risposta 21 agosto 2020, n. 267).
- **Rivalsa facoltativa postuma** da accertamento, ex art. 60, comma 7, D.P.R. n. 633/1972 (*Infra, sub 36.6.*).

36. Rivalsa e restituzione dell'imposta al cliente

36.3. Rivalsa facoltativa

- **Rivalsa inversa facoltativa**, che può essere esercitata dal cliente per richiedere al fornitore la restituzione dell'Iva indebitamente fatturata e riscossa da quest'ultimo (artt. 26, commi 2, 3 e 3-bis; 30-ter).

36.2. LA RIVALSA ORDINARIA E OBBLIGATORIA

Il soggetto attivo Iva dell'operazione (cedente del bene o prestatore del servizio) è obbligato ad esercitare la rivalsa dell'Iva, intesa come l'esercizio del diritto di credito nei confronti del proprio cessionario o committente.

In sostanza, il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile **deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente** (art. 18, comma 1, D.P.R. n. 633/1972).

36.2.1. Modalità di esercizio

L'addebito dell'imposta al soggetto passivo dell'operazione si realizza attraverso la **maggiorazione del corrispettivo pattuito** per la specifica cessione o prestazione attraverso l'aggiunta di un ulteriore credito, distinto rispetto a quello connesso all'operazione imponibile sottostante, pari all'Iva gravante sull'operazione effettuata dal soggetto attivo.

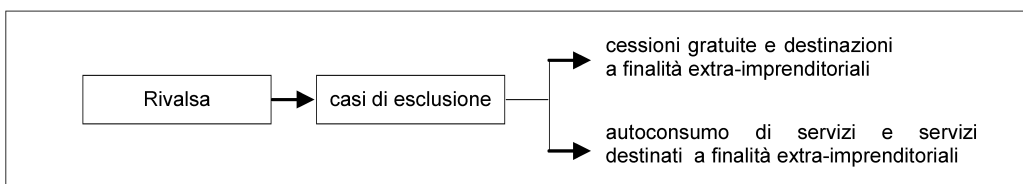
36.3. RIVALSA FACOLTATIVA

Il carattere obbligatorio della rivalsa viene meno al verificarsi delle seguenti fattispecie (art. 18, comma 3):

- **cessioni gratuite di beni** e destinazione all'**uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore**, o di coloro che esercitano un'arte o professione, oppure a finalità comunque estranee all'esercizio dell'impresa, arte o professione;
- prestazioni di servizi nell'ipotesi del c.d. **autoconsumo di servizi** resi, nel rispetto dei limiti previsti, per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero - a titolo gratuito - per finalità extra imprenditoriali.

In tali casi, il carattere facoltativo della rivalsa, ossia la disponibilità del credito di rivalsa da parte del soggetto attivo, implica che, se la stessa non viene esercitata dal soggetto attivo dell'operazione imponibile, questi rimane inciso dall'imposta non soltanto giuridicamente, ma anche economicamente, come se fosse - di fatto - il consumatore finale del bene (o servizio) ceduto (o prestato), sul quale l'onere del tributo viene traslato.

Tavola 36.1. - Casi di esclusione della rivalsa



36.4. RIVALSA E FATTURA

Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente (art. 18, D.P.R. n. 633/1972).

La disposizione normativa prevede che **l'addebito dell'Iva alla propria controparte**, da cui deriva l'insorgenza, per il soggetto attivo (cedente/prestatore), di una posizione creditoria distinta da quella ricollegata all'operazione imponibile sottostante, presuppone un preciso adempimento (formale-documentale) da parte del cedente/prestatore. Tale adempimento consiste nell'**emissione della fattura, nei confronti del proprio cessionario/committente**, nel momento in cui l'operazione si considera effettuata secondo le regole stabilite dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Costituiscono **eccezione** alla regola generale, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai **commercianti al minuto** (e soggetti assimilati), con riferimento ai quali l'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione. Poiché per tali soggetti la rivalsa viene operata indipendentemente dal separato addebito dell'imposta in fattura, se la sua emissione non è richiesta dal cliente, il comma 2 dell'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972 dispone che il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta; se, invece, la fattura viene richiesta dal cliente, il prezzo o il corrispettivo deve essere calcolato con applicazione del "metodo matematico" di cui al comma 4 dell'art. 27.

36.4.1. Iva inclusa nel corrispettivo

Come si è visto, per i soggetti che non hanno l'obbligo di emissione della fattura, in assenza di diversa indicazione, il prezzo si intende comprensivo dell'Iva.

In tema, occorre chiedersi se il prezzo è "**Iva compresa**" nel caso in cui le pattuizioni contrattuali si limitino ad indicare il prezzo richiesto senza, tuttavia, specificare nulla riguardo all'imposta.

La giurisprudenza europea ha precisato che, in presenza di una legislazione interna che non consenta al fornitore di recuperare presso l'acquirente l'imposta aggiunta al prezzo

36. Rivalsa e restituzione dell'imposta al cliente

36.6. Rivalsa postuma da accertamento

pattuito e versata successivamente all'Amministrazione finanziaria, il prezzo pagato deve considerarsi comprensivo dell'imposta.

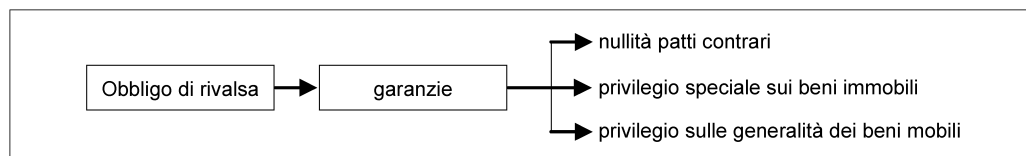
Se così non fosse, l'Iva corrisposta all'Erario finirebbe per gravare esclusivamente sul fornitore in aperta violazione del principio di neutralità dell'imposta (CGUE 7 novembre 2013, cause riunite C-249/12 e C-250/12, Tulică e Plavoşin; 21 novembre 2024, causa C-624/23, SEM Remont; Cass. n. 31406/2025).

36.5. GARANZIE E RIVALSA

Il carattere obbligatorio della rivalsa, fatta eccezione per i casi previsti dall'art. 18 comma 3, è garantito:

- dalla nullità di ogni patto contrario che preveda la limitazione (o l'esclusione) del relativo effetto giuridico (art. 18, comma 4);
- dall'attribuzione, in capo al soggetto attivo (art. 18, comma 5):
 - di un privilegio speciale sui beni immobili, oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli artt. 2758 e 2772 c.c.;
 - in caso di cessione di beni mobili, di un privilegio sulla generalità dei mobili del debitore con il medesimo grado di privilegio generale di cui all'art. 2752 c.c., al quale è tuttavia posposto.

Tavola 36.2. - Garanzie per l'obbligo di rivalsa



36.6. RIVALSA POSTUMA DA ACCERTAMENTO

Il contribuente ha diritto di rivalersi, nei confronti dei cessionari o committenti, della maggiore imposta accertata dall'ente impositore con avvisi di accertamento o di rettifica (art. 60, comma 7, primo periodo, D.P.R. n. 633/1972).

Se il contribuente esercita tale diritto, il cliente (cessionario o committente) - in via simmetrica - 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, alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione (art. 60, comma 7, secondo periodo).

Tale previsione è in linea con la finalità della norma che, come chiarito dalla prassi, *"mira a ripristinare, anche nelle ipotesi di accertamento, la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa e dal diritto alla detrazione, consentendo il normale funzionamento"*

dell'Iva, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici" (Agenzia delle Entrate, risposta 24 giugno 2024, n. 141).

L'art. 60, comma 7 si applica, ad esempio, nelle ipotesi di:

- operazione fatturata con un'aliquota inferiore a quella dovuta;
- imposta non addebitata in fattura.

Per completezza, secondo l'Agenzia delle Entrate, il fornitore che abbia esercitato la rivalsa postuma senza successo, a fronte del mancato pagamento del cliente, non può recuperare l'imposta versata all'Erario con l'emissione della nota di variazione *ex art. 26 D.P.R. n. 633/1972* (risposta 19 gennaio 2021, n. 49. In senso contrario, CGT II della Toscana, sentenza n. 1424/6/2024).

36.6.1. Le condizioni per l'esercizio della rivalsa postuma

L'operatività della rivalsa postuma *ex art. 60 cit.* presuppone:

- la definitività dell'accertamento, e
- il pagamento rispettivamente:
 - dell'imposta o della maggiore imposta;
 - degli interessi;
 - delle sanzioni.

Si tratta, cioè, di quanto dovuto sulla base di un **accertamento diventato definitivo**, ad esempio, mediante (Agenzia delle Entrate, circolare 17 dicembre 2013, n. 35/E):

- accertamento con adesione;
- ravvedimento operoso;
- conciliazione giudiziale;
- mancata impugnazione dell'atto di accertamento nei termini previsti dalla legge, ovvero a seguito del passaggio in giudicato della sentenza.

36.6.2. Effettuazione dei versamenti dovuti

La rivalsa è ammessa **limitatamente** alle somme versate all'Erario a titolo definitivo. Pertanto:

- in caso di rateazione, la rivalsa deve essere esercitata frazionatamente;
- essa non può essere esercitata per le somme versate a titolo di riscossione provvisoria in pendenza di giudizio. Tuttavia, laddove, in esito al giudizio, l'accertamento si consolida, con conseguente acquisizione a titolo definitivo, da parte dell'Erario, delle somme pagate nel corso del contenzioso, si può esercitare la rivalsa nei confronti del cessionario/committente di quanto già versato (Agenzia delle Entrate, circolare n. 35/2013).

La compensazione è ugualmente soddisfattiva delle ragioni creditorie dell'Erario, per cui, nell'ipotesi in cui l'Iva accertata sia assolta in parte mediante versamento, in parte mediante compensazione con un credito Iva riconosciuto in sede definizione dell'accertamento, l'ammontare di imposta oggetto di rivalsa non sarà limitato al minore importo dell'Iva pagata a mezzo Mod. F24, ma sarà pari all'ammontare complessivamente do-

36. Rivalsa e restituzione dell'imposta al cliente

36.6. Rivalsa postuma da accertamento

vuto, ivi compresa la quota di debito estinta per compensazione (Agenzia delle Entrate, risposta 24 giugno 2024, n. 141).

36.6.3. Identificazione del cessionario o committente

Ai fini della rivalsa da accertamento è necessario che le operazioni, cui l'imposta si riferisce, siano effettuate nei confronti di soggetti ben determinati.

Quest'ultima è ammessa anche qualora il cessionario/committente sia un **soggetto non residente**, che non è identificato ai fini Iva in Italia (Agenzia delle Entrate, circolare n. 35/2013).

In base al suddetto requisito, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il diritto di rivalsa, pur astrattamente riconosciuto, non sia esercitabile qualora il committente o cessionario sia stato **cancellato dal registro delle imprese** ai sensi dell'art. 2495 c.c. Infatti, secondo l'Agenzia, la cancellazione del cessionario/committente dal registro delle imprese, e la conseguente definitiva estinzione, comporta il venir meno della controparte contrattuale nei cui confronti esercitare la rivalsa (risposta 26 novembre 2018, n. 84; risposta 31 maggio 2019, n. 176; risposta 20 dicembre 2019, n. 531).

36.6.4. Riferibilità dell'Iva alle operazioni

È, altresì, necessario che la maggiore imposta accertata sia imputabile a **singole operazioni** effettuate. Pertanto, è esclusa la rivalsa nell'ipotesi di imposte accertate in via induttiva e non analitica.

Inoltre, è ammessa la rivalsa, laddove l'imposta accertata sia stata calcolata su una base imponibile determinata **in via forfetaria**, laddove sia comunque riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati cessionari o committenti ad esempio nell'ipotesi in cui, in sede di accertamento, le operazioni effettuate nei confronti di un soggetto - considerate esenti da Iva - sono ripartite forfetariamente tra operazioni imponibili e operazioni esenti (circolare 17 dicembre 2013, n. 35).

Il cessionario o 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, eventualmente applicando il **pro-rata** di indetraibilità relativo all'anno di effettuazione dell'operazione (circolare 17 dicembre 2013, n. 35; risposta a interpello 26 gennaio 2024, n. 20).

La rivalsa, a seguito di accertamento, può essere effettuata anche nella ipotesi di operazioni soggette al regime dello **split payment** (risoluzione 14 settembre 2016, n. 75/E).

36.6.5. Adempimenti formali

Riguardo all'addebito dell'imposta, il cedente/committente dovrà emettere una fattura, o una nota di variazione in aumento (di cui all'art. 26, comma 1), con le indicazioni previste per la fatturazione (art. 21) ovvero in modalità semplificata (art. 21-*bis*), richia-

Rivalsa e restituzione dell'imposta al cliente 36.

Restituzione dell'imposta non dovuta 36.7.

mando altresì, laddove emessa la fattura originaria, gli estremi identificativi dell'atto di accertamento che costituisce titolo alla rivalsa.

La fattura, o nota di variazione, emessa andrà poi **annotata** nel registro Iva vendite (art. 23, D.P.R. 633/1972), ma solo "**per memoria**"; infatti, l'Iva recuperata a titolo di rivalsa non dovrà partecipare alla liquidazione periodica, né essere indicata in una posta a debito nella dichiarazione annuale (Agenzia delle Entrate, circolare n. 35/2013).

Nell'ipotesi di **coincidenza tra debitore e creditore d'imposta** (importazione, splafonamento, fusione e/o incorporazione), sebbene l'art. 60 comma 7 non preveda specifici oneri, il contribuente può predisporre un documento (al quale allegare per completezza l'atto di accertamento e l'attestato di versamento), da registrare negli acquisti (art. 25), dal quale si evinca l'ammontare dell'imposta versata a seguito di accertamento, nonché il titolo giustificativo della detrazione d'imposta (art. 60, comma 7, estremi identificativi dell'accertamento).

Tale documento non andrà però annotato nel registro vendite (art. 23) e, pertanto, non concorrerà alla determinazione dell'Iva dovuta sulle operazioni attive in fase di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale (Agenzia delle Entrate, circolare n. 35/2013).

36.6.6. Il diritto di detrazione del cliente conseguente alla rivalsa postuma

Come già evidenziato, il cliente (cessionario o committente) può portarsi in detrazione l'imposta o la maggiore imposta che gli viene addebitata dal fornitore a titolo di rivalsa, alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

In questo caso, il limite temporale per l'esercizio del diritto alla detrazione è più ampio (**2 anni**) rispetto al termine ordinario (1 anno) fissato dall'art. 19, comma 1. E, inoltre, la detrazione è condizionata al pagamento dell'Iva, anziché al possesso della fattura con l'addebito dell'imposta (in tema, si v. CGUE, sent. 12 aprile 2018, causa C-8/17, *Bio-safe*, secondo cui, nel caso di rivalsa postuma, il termine per l'esercizio del diritto di detrazione in capo al cliente non decorre dalla fattura iniziale emessa dal fornitore, bensì dalla successiva nota di addebito con cui lo stesso fornitore ha rettificato in aumento l'Iva dovuta all'Erario).

36.7. RESTITUZIONE DELL'IMPOSTA NON DOVUTA

L'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972 consente al soggetto passivo di richiedere all'ente impositore la restituzione dell'imposta assolta, ma non dovuta.

In particolare, la norma prevede **due differenti modalità** per la richiesta di restituzione. In un caso, il soggetto passivo può presentare la **domanda di restituzione**, a pena di decadenza, entro il termine di 2 anni:

- dalla data del versamento dell'imposta non dovuta, ovvero
- se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione che, ad esempio, può coincidere con la sentenza passata in giudicato (comma 1).

36. Rivalsa e restituzione dell'imposta al cliente

36.7. Restituzione dell'imposta non dovuta

Nell'altra ipotesi, laddove sia applicata all'operazione un'Iva non dovuta accertata in via definitiva dall'ente impositore, la domanda di restituzione può essere presentata dal fornitore entro il termine di 2 anni;

- dal momento in cui il fornitore restituisce al cliente l'Iva erroneamente addebitata in fattura (comma 2).

La restituzione dell'imposta è **esclusa**, qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di **frode fiscale** (comma 3).

In tema, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 50/2025 precisando che *“se, in un contesto di frode”, l'Ufficio riqualifica l'accordo contrattuale da appalto in manodopera “non potrà darsi luogo ad alcuna restituzione dell'imposta ... non essendo configurabile una prestazione dell'appaltatore”*.

È curioso notare che l'inciso “in un contesto di frode”, assente nel testo pubblicato il 3 ottobre 2025, è stato aggiunto nella nuova stesura ripubblicata il 7 ottobre 2025.

L'aggiunta non è di poco conto.

Una cosa è affermare che, per negare la restituzione dell'Iva non dovuta, basta l'invalidità del titolo giuridico.

Un'altra cosa è condizionare il diniego alla circostanza che l'invalidità si inserisca all'interno di un contesto fraudolento, come prevede espressamente il comma 3 dell'art. 30-ter.

Vi è, poi, un altro rilevante aspetto da valutare.

L'art. 30-ter è entrato in vigore nel 2017 e, quindi, prima della sentenza EN.SA. che ha riconosciuto al fornitore il diritto alla restituzione dell'Iva indebitamente fatturata, sebbene le operazioni fossero inesistenti (CGUE, sent. 8 maggio 2019, causa C-712/17). Il motivo di questa conclusione è scolpito, a chiare lettere, nel dispositivo della decisione: le *“vendite fittizie di energia elettrica effettuate in modo circolare tra gli stessi operatori e per gli stessi importi non hanno causato perdite di gettito fiscale”*.

A fronte di una affermazione così netta, conforme ai principi di neutralità e di proporzionalità, l'art. 30-ter, comma 3, dovrebbe essere letto in combinato disposto con la decisione EN.SA. che, al pari di una sopravvenienza normativa, introduce una eccezione alla regola della esclusione della restituzione. Dunque, in via eccezionale, l'imposta dovrebbe essere rimborsata al fornitore, nonostante il contesto fraudolento, qualora sia completamente eliminato il rischio di danno erariale e, quindi, a prescindere dalla buona fede del soggetto passivo che richiede la restituzione.

Opinare diversamente varrebbe solo a porre in luce il contrasto fra il comma 3 dell'art. 30-ter e la sentenza EN.SA., che si impone nel diritto nazionale in quanto tale decisione fa parte integrante dell'ordinamento europeo.

Va, inoltre, osservato che nell'ambito dell'art. 30-ter sono riconducibili a titolo esemplificativo le seguenti ipotesi:

- erroneo assoggettamento ad imposta di un'operazione qualificabile, in realtà, come:
 - a) non imponibile o esente;
 - b) ovvero, esclusa dal campo di applicazione dell'Iva;

c) erronea quantificazione dell'imposta, a seguito dell'applicazione di un'aliquota superiore rispetto a quella prevista per la specifica operazione realizzata. Per completezza, nell'ipotesi di **errore di aliquota** (*retro, sub c*) il cliente - al di fuori dei casi di frode e abuso - ha il diritto di portare in detrazione la *"sola imposta effettivamente dovuta, in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere"* (ex art. 6, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997).

Quindi, qualora il fornitore abbia erroneamente applicato l'aliquota ordinaria (22%) in luogo di quella ridotta (10%), il cliente può detrarsi l'Iva nella misura del 10%. Lo stesso cliente è, inoltre, punito con la sanzione (compresa fra 250 euro e 10.000 euro) che, però, non si applica se la violazione ha determinato una dichiarazione infedele (art. 6, comma 6, cit.).

36.7.1. I presupposti per la restituzione

La richiesta di restituzione ex art. 30-ter è stata introdotta per ripristinare la neutralità fiscale che, nell'ordinamento nazionale, si regge sul perfetto equilibrio dei rapporti:

- Fornitore/Erario, di natura tributaria;
- Cliente/Erario, di natura tributaria;
- Fornitore/Cliente, di natura civilistica.

In quest'ottica, l'art. 30-ter stabilisce che la restituzione dell'Iva non dovuta:

- sul piano procedurale, non è subordinata ad **alcun adempimento contabile**, quale l'emissione e la registrazione dei documenti rettificativi;
- sul piano sostanziale, presuppone:
 - il diritto alla restituzione;
 - la definitività dell'imposta non dovuta;
 - l'impossibilità del recupero dell'Iva non dovuta nei confronti della controparte contrattuale;
 - l'eliminazione del rischio di danno erariale.

Sicché, nell'ipotesi prevista dall'art. 30-ter comma 1, il fornitore è tenuto a svolgere autonomamente una vera e propria attività investigativa per verificare se il rischio di perdita fiscale, che di per sé preclude la restituzione, sia venuto meno.

Invece, tale verifica, nella diversa fattispecie regolata dal successivo comma 2, è svolta direttamente dall'Agenzia delle Entrate tramite l'atto impositivo che, in via definitiva, accerta la natura indebita del tributo. In particolare, il comma 2 riconosce al soggetto passivo il diritto di ottenere dall'ente impositore la restituzione dell'Iva non dovuta, che lo stesso soggetto passivo ha restituito alla controparte contrattuale (In tema, si v. Agenzia delle Entrate, Risposta 15 luglio 2024, n. 153).

Va, infine, precisato che l'istanza di restituzione ex art. 30-ter rappresenta una **misura eccezionale** in quanto il suo fattore d'innescio non è la detrazione, bensì l'indebito.

Questa eccezionalità non va, però, confusa con la natura ordinaria del mezzo di restituzione che si pone, in alternativa, al rimborso ex art. 30 del D.P.R. citato, anch'esso ordinario. In entrambi i casi, è scongiurato il danno erariale poiché il Fisco eroga l'imposta

36. Rivalsa e restituzione dell'imposta al cliente

36.7. Restituzione dell'imposta non dovuta

dopo la definitività dell'accertamento (30-ter), ovvero previa prestazione di una garanzia (*ex artt. 30 e 38-bis*).

Pertanto, non appare condivisibile la posizione della prassi amministrativa che, facendo leva sul carattere "*residuale ed eccezionale*" dell'art. 30-ter, ritiene inapplicabile "*tale istituto*" quando l'impossibilità di ripristinare la neutralità mediante la nota di variazione sia imputabile alla "*colpevole inerzia del soggetto passivo*" (risposta 15 luglio 2024, n. 153). D'altronde, in modo difforme dall'Agenzia delle Entrate, la Corte di Cassazione ammette la restituzione dell'imposta indebita a prescindere dai motivi che non consentono all'operatore di emettere la nota di variazione (Cass. 3 marzo 2017, n. 5403).

36.7.2. I soggetti legittimati a proporre l'istanza di restituzione

Il soggetto legittimato a proporre l'istanza di restituzione dell'Iva non dovuta è:

- in via **ordinaria**, colui che ha emesso la fattura (cedente o prestatore).
- in via **straordinaria**, il destinatario dell'operazione (cessionario o committente) qualora per quest'ultimo risulti eccessivamente difficile, se non addirittura impossibile, procedere al recupero dell'imposta indebitamente fatturata attraverso l'azione civilistica di rivalsa nei confronti del fornitore (CGEU, sent. 15 marzo 2007, causa C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken; sent. 15 dicembre 2011, causa C-427/10, Banca Antoniana Popolare Veneta; sent. 13 ottobre 2022, causa C-397/21, HUMDA; sent. 7 settembre 2023, causa C-453/22, Schütte; sent. 13 marzo 2025, causa C-640/23, Greentech).

A questa impostazione sembra aderire l'Agenzia delle Entrate, la quale tende ad attribuire all'art. 30-ter una portata estensiva rispetto al mero dato letterale ammettendo, di conseguenza, la possibilità per il cliente di adire direttamente l'Erdario per la restituzione degli importi versati in eccesso: anche, peraltro, nell'ipotesi di operazioni soggette alla disciplina dello *split payment* dove, per legge, il soggetto tenuto al versamento dell'imposta è proprio lo stesso soggetto cessionario o committente (Agenzia delle Entrate, risposta 22 dicembre 2021, n. 858; risposta 18 settembre 2020, n. 378).

Si pensi, ad esempio, al caso in cui l'A.F. contesti al cliente l'indebita detrazione dell'Iva in quanto erroneamente addebitata dal fornitore nella misura *standard* (22%), anziché in quella ridotta (10%).

Se, in seguito, il cliente presta **acquiescenza all'accertamento** dell'Ufficio riversando l'imposta illegittimamente detratta (cioè, il 12% pari al differenziale fra il 22% e il 10%), allo stesso cliente dovrebbe essere riconosciuta la legittimazione attiva all'istanza di restituzione *ex art. 30-ter*: qualora il cliente si trovi nell'impossibilità di recuperare, in sede civilistica, l'imposta dal fornitore a causa del fallimento di quest'ultimo.

Diversamente, cioè, laddove non fosse riconosciuta al cliente tale legittimazione straordinaria, il medesimo cliente resterebbe definitivamente inciso dall'Iva, in violazione del principio di neutralità, avendo corrisposto il tributo per ben due volte, cioè, prima al fornitore e, poi, all'ente impositore. Mentre, l'A.F. potrebbe conseguire un indebito arricchimento per effetto della duplicazione del prelievo, atteso che l'erario riscuoterebbe due volte l'imposta, una dal fornitore che l'ha indebitamente fatturata, l'altra dal

Rivalsa e restituzione dell'imposta al cliente 36.

Restituzione dell'imposta non dovuta 36.7.

cliente che l'ha riversata all'ente impositore a seguito dell'accertamento (CGUE, sent. 26 aprile 2017, causa C-564/15, Farkas).

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



Wolters Kluwer