

IVA

L'erroneo addebito dell'IVA al cliente estero

di **Marco Peirola**

La restituzione dell'**IVA erroneamente addebitata in fattura** è stata recentemente disciplinata dal nuovo [articolo 30-ter del D.P.R. 633/1972](#), introdotto, con effetto dal 12 dicembre 2017, dall'[articolo 8 della L. 167/2017](#) (Legge europea 2017).

Le novellate disposizioni assumono specifica rilevanza, tra l'altro, nell'ipotesi contemplata dall'[articolo 4 della Direttiva n. 2008/9/CE](#), secondo cui il **rimborso** è **precluso** in relazione all'IVA che, in conformità alla legislazione dello Stato membro di rimborso, sia stata **indebitamente addebitata** in fattura.

È noto che, per poter ottenere il rimborso dell'IVA assolta in altro Stato membro, il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso deve effettuare operazioni che danno diritto alla **detrazione** nello Stato membro in cui è stabilito ([articolo 6 della Direttiva n. 2008/9/CE](#)) e che la condizione di detraibilità dell'imposta relativa ai beni/servizi acquistati deve essere rispettata non solo nello Stato membro del richiedente, ma anche in quello del rimborso ([articolo 5 della Direttiva n. 2008/9/CE](#)).

Il principio in base al quale l'IVA erroneamente applicata in fattura dal cedente/prestatore di uno Stato membro **non può essere chiesta a rimborso dal cessionario/committente di altro Stato membro** è stato confermato, in più occasioni, anche dalla giurisprudenza "euro-unionale".

Di particolare interesse è la sentenza resa dalla Corte di Giustizia nella [causa C-35/05 del 15 marzo 2007](#) (*Reemtsma Cigarettenfabriken*), riguardante una controversia avente per oggetto proprio la normativa italiana in materia di rimborsi a **soggetti non residenti**.

Ad avviso dei giudici dell'Unione, *"l'imposta sul valore aggiunto **non dovuta ed erroneamente fatturata** al destinatario delle prestazioni, poi versata all'erario dello Stato membro del luogo di tali prestazioni, non può formare oggetto di rimborso"*, in linea con il citato [articolo 4 della Direttiva n. 2008/9/CE](#).

Fermo, inoltre, restando che *"solo il prestatore dev'essere considerato debitore dell'imposta sul valore aggiunto nei confronti delle autorità tributarie dello Stato membro del luogo delle prestazioni"*, nella pronuncia in esame si afferma che *"i principi di neutralità, effettività e non discriminazione non ostano ad una legislazione nazionale, quale quella in esame nella causa principale, secondo cui **soltanto il prestatore di servizi è legittimato a chiedere il rimborso delle somme indebitamente versate alle autorità tributarie a titolo di imposta sul valore aggiunto**, mentre il **destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei***

confronti del prestatore (...)”.

La sentenza considera, quindi, **distintamente** la posizione del fornitore e quella del cliente e le indicazioni fornite dalla Corte europea devono essere lette alla luce della modifica normativa nel frattempo sopravvenuta.

Riguardo alla possibilità, per il **cedente/prestatore**, di chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il novellato primo comma dell'[articolo 30-ter del D.P.R. 633/1972](#) ha trasposto il contenuto dell'[articolo 21, comma 2, del D.Lgs. 546/1992](#), disponendo che *“il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di **due anni** dal versamento della medesima ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione”*.

Nella nuova disciplina del rimborso dell'IVA non dovuta trova specifica regolamentazione l'ipotesi in cui il cedente/prestatore non possa più chiedere all'Amministrazione finanziaria la restituzione dell'imposta versata per decorso del termine biennale di decadenza ([articolo 21 del D.Lgs. 546/1992](#) e, ora, [articolo 30-ter, comma 1, del D.P.R. 633/1972](#)), ma si trovi esposto all'**azione di ripetizione del cessionario/committente** in considerazione del maggior termine prescrizione a sua disposizione, pari a dieci anni dal pagamento dell'imposta in rivalsa (articolo 2033 c.c.).

La soluzione è individuata dal secondo comma dell'[articolo 30-ter del D.P.R. 633/1972](#), secondo cui, *“nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di **due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa**”*.

Con l'obiettivo di evitare che il rimborso dell'imposta non dovuta risulti, di fatto, **impossibile o eccessivamente difficile** quando il cedente/prestatore risulti esposto all'azione di ripetizione del cessionario/committente, il nuovo secondo comma dell'[articolo 30-ter del D.P.R. 633/1972](#) non subordina la restituzione dell'imposta all'esistenza di un provvedimento coattivo, rivolto al cedente/prestatore, come costantemente richiesto dalla Suprema Corte, considerando ugualmente rilevante la situazione in cui quest'ultimo **abbia rimborsato l'imposta alla propria controparte in modo spontaneo**. In tal modo si scongiura la possibilità che l'Erario tragga un indebito arricchimento a danno del cedente/prestatore, sul quale graverebbe in via definitiva l'imposta, in violazione del principio di neutralità.

In pratica, il cedente/prestatore può chiedere la restituzione dell'imposta all'Erario, dopo che sia scaduto il termine biennale di decadenza, **anche se ha provveduto spontaneamente al rimborso a favore del cessionario/committente**. A prescindere, infatti, dal carattere coattivo o spontaneo del rimborso, viene previsto che il termine per la domanda rivolta all'Amministrazione finanziaria dal cedente/prestatore sia differita dal giorno del versamento all'Erario a quello dell'avvenuta restituzione al cessionario/committente dell'imposta

indebitamente addebitata in fattura.

Le considerazioni esposte in merito all'ambito applicativo del novellato [articolo 30-ter del D.P.R. 633/1972](#) si applicano, pertanto, anche nell'ipotesi in cui l'operatore nazionale abbia **erroneamente** addebitato l'IVA alla cessione o prestazione effettuata nei confronti del cliente, soggetto passivo d'imposta, non residente, salvaguardando il diritto del fornitore di non essere inciso in via definitiva dall'imposta.

