

La restituzione dell'IVA indebitamente versata

di [Redazione](#)

Publicato il 27 Febbraio 2007

L'ipotesi dell'Iva applicata anche quando non è dovuta (o relativa ad operazioni "esenti") è più frequente di quanto comunemente si possa supporre.

IVA indebitamente versata: un caso frequente

La ragione principale che è alla base di questo fenomeno si deve ricercare soprattutto (oltre, a volte, ad obiettive difficoltà di interpretazione corretta di una norma specifica) nell'**atteggiamento prudentiale degli operatori economici** che, nei casi dubbi, preferiscono applicare l'Iva piuttosto che escluderla. **Si ritiene infatti, che sia preferibile applicare l'imposta, piuttosto che correre il rischio di contestazioni e rilievi da parte dei verificatori fiscali**, anche perché si crede di non recare problemi alla controparte che, in ogni caso (se si tratta di Iva detraibile) non subirà alcun danno. Ma è proprio su questo punto (la detraibilità dell'imposta erroneamente addebitata perché relativa ad operazioni non attratte dall'Iva per mancanza dei presupposti oggettivi o soggettivi, perché "esenti" - del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - o "escluse" dalla base imponibile - art. 15) che verte la questione, e i dubbi in molti casi non sono stati ancora del tutto dissipati. Con una serie di sentenze la Sezione tributaria della Corte di Cassazione, prendendo in esame una serie di problemi e di circostanze, ha voluto ribadire sia **l'indetraibilità del tributo erroneamente applicato, sia la legittimazione a proporre l'azione di rimborso solo in capo al cedente o prestatore**. D'altro canto l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria su questo punto non è mai stato univoco.



La Cassazione sul rimborso di IVA indebitamente versata

La Corte di Cassazione, con la **sentenza del 27 giugno 2001**, n. 8783, ha ritenuto che una corretta lettura degli artt. 17 e 18 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, consenta di **identificare nel cedente il soggetto legittimato a pretendere il rimborso dell'Amministrazione finanziaria e, in ipotesi, obbligato a restituire al cessionario la somma pagata all'Amministrazione stessa, a titolo di rivalsa**. Infatti i rapporti che discendono dal compimento dell'operazione imponibile - tra l'Amministrazione finanziaria e il cedente, relativamente al pagamento dell'imposta; tra il cedente ed il cessionario, in ordine alla rivalsa; tra l'Amministrazione finanziaria e il cessionario per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa - pur essendo collegati, non interferiscono tra di loro. Da quanto sopra consegue, secondo la Corte di Cassazione, che il cedente non può opporre al cessionario, che agisca in restituzione nei suoi confronti, il fatto che l'imposta è stata assolta in via di rivalsa e versata all'Amministrazione finanziaria. Vale a dire, l'avvenuto versamento dell'imposta (che, d'altronde, il cessionario non può opporre all'Amministrazione finanziaria), non costituisce un legittimo motivo di opposizione alla restituzione dell'Iva addebitata in eccesso al cessionario. Ne deriva anche, in applicazione di tali principi, che l'Amministrazione finanziaria, essendo estranea al rapporto tra cedente e cessionario non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in rivalsa. Con la sentenza n. 13608 del 16 settembre 2003, infatti, la Corte di Cassazione ha affermato che l'azione di ripetizione dell'Iva versata e non dovuta compete tanto al committente del servizio o dell'appalto, quanto al prestatore od appaltatore, ma, mentre il primo è tenuto a proporre la domanda di restituzione del tributo indebitamente pagato, nei confronti del commissionario, risultando estraneo al rapporto con il Fisco, solo al secondo, in quanto soggetto del rapporto tributario, compete la legittimazione ad agire per la ripetizione del tributo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. La sentenza in rassegna della Cassazione ha ben delineato i limiti di ammissibilità della rivalsa e dell'azione di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 del codice civile in materia di imposizione sul valore aggiunto. Ancora una volta, per chiarezza, si deve ricordare che l'Iva è una imposta sui consumi che - se pure grava temporaneamente sugli operatori economici in relazione ai singoli "passaggi" anteriori a quello finale - ha come finalità quella di incidere, sotto l'aspetto economico, sul consumatore finale "privato" che ha usufruito di un dato servizio o ha acquistato beni o merci. Per ragioni pratiche e di funzionamento del "sistema Iva" l'impianto normativo non ha come riferimento i singoli atti economici che riguardano le operazioni imponibili effettuate nell'esercizio di impresa, ma la massa degli atti economici, effettuati in un determinato periodo, deducendo l'imposta pagata a monte dall'imposta dovuta sulle vendite. Questo principio, salvo le espresse deroghe che non rilevano in questa trattazione, è stato introdotto per consentire il meccanismo, in capo agli operatori economici, di detrazione di "imposta su imposta",



tenendo anche in considerazione le diverse aliquote gravanti sulle operazioni imponibili. A questo fine, come è largamente noto, il **comma 1 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972**, prevede che

"Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione..."

In sostanza, questo meccanismo, necessario per evidenti ragioni di ordine pratico, impone ai singoli operatori economici il versamento all'Erario, anticipatamente, di una parte dell'imposta che successivamente sarà a carico del consumatore o utilizzatore privato. È anche utile ricordare che per poter esercitare il diritto alla detrazione è indispensabile che l'acquisto del bene o del servizio da parte dell'operatore economico sia "inerente" all'esercizio di un'attività che comporti la qualifica di "soggetto d'imposta" chi eserciti appunto attività imprenditoriale o una professione. È implicito, pertanto, che **la detrazione dell'Iva non è ammessa per acquisti che riguardino la sfera personale o familiare dell'imprenditore o del professionista. La condizione essenziale per l'esercizio della detrazione è quindi quella della riferibilità, diretta o indiretta, dell'acquisto del bene o del servizio ad una conseguente operazione imponibile, o ad essa assimilata dal comma 3 dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.** Il diritto alla detrazione nasce nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, vale a dire nel momento in cui, di regola, l'operazione si considera effettuata a norma dell'art. 6, realizzando la coincidenza temporale tra l'insorgere del diritto di credito dell'Erario verso il soggetto passivo, e quella del diritto del cessionario o committente alla detrazione del corrispondente tributo. È peraltro evidente che l'Erario, nel momento in cui assume la parte passiva del rapporto dell'imposta ai fini dell'Iva, non ha alcun particolare interesse per imporre un termine ridotto al momento in cui la detrazione deve essere esercitata. Per questa ragione l'esercizio della detrazione è consentito entro il termine della dichiarazione Iva del secondo anno successivo. Dopo queste essenziali ed indispensabili indicazioni e precisazioni, ed entrando nel merito dell'argomento, la Sentenza su menzionata, la n. 13608 del 16 settembre 2003 della Suprema Corte configura la rivalsa come istituto giuridico che permette al soggetto passivo del tributo di non subire l'onere dell'imposta, consentendo così di assicurare la neutralità del tributo negli scambi tra i soggetti d'imposta e, conseguentemente, consentire un effettivo prelievo di ricchezza a favore dell'Erario soltanto a carico del consumatore finale del bene. Essa, in sostanza, rappresenta lo strumento più idoneo per l'attuazione del principio fondamentale contenuto nel comma 1 dell'art. 2 della I Direttiva Cee, secondo cui il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto

"consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione".

Essere soggetto d'imposta, secondo quanto viene precisato nella sentenza in rassegna, non significa essere il soggetto "inciso" dell'imposta.

La rivalsa

Invero, attraverso [il meccanismo della rivalsa](#) si concretizza quella situazione che comporta il passaggio dell'imposta sul successivo soggetto, fino ad arrivare all'ultimo anello della catena, il consumatore finale, che non potendo recuperare nei confronti di nessun altro soggetto l'imposta versata risulterà in sostanza il contribuente di fatto, anche se a lui non è richiesto l'adempimento di nessun particolare obbligo ai fini dell'Iva. Alla luce delle osservazioni svolte nella sopra illustrata sentenza l'obbligo della rivalsa posto in materia di Iva non trova, però, giustificazione nell'applicazione delle disposizioni dettate dall'art. 53 della Costituzione, dalle quali viene tratto il principio che le imposte devono essere poste a carico dei soggetti titolari della relativa capacità contributiva. Nell'Iva, infatti, come risulta chiaramente dal contesto della decisione, ai sensi dell'art. 17 ed anche degli artt. 1, 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972 soggetto passivo dell'imposta, vale a dire debitore d'imposta, è il cedente o prestatore del servizio e la soggettività passiva è circoscritta alle due categorie di "esercenti imprese" o di "esercenti arti o professioni" per le operazioni di cessioni di beni e prestazioni di servizi dagli stessi effettuate. Ma la soggettività passiva che conferisce la qualifica di contribuente di diritto è ben diversa dalla posizione di soggetto inciso dall'imposta: infatti l'Iva, in quanto imposta sui consumi andrà sempre a gravare sul contribuente di fatto cioè sul consumatore finale, invece i soggetti passivi presi in considerazione sono quelli cui fa carico l'applicazione dell'Iva con obbligo tassativo di rivalsa - a differenza dell'Ige in cui la rivalsa era strutturata come facoltativa - perché il trasferimento dell'onere fiscale è elemento necessario della tecnica impositiva tant'è che è nullo ogni patto contrario. Inoltre l'Iva intendendo colpire esclusivamente il consumatore finale si pone come "neutra" nei confronti dei cosiddetti "soggetti Iva", in quanto l'Iva non costituisce un elemento di costo in rapporto a tali soggetti, sia per il principio della deduzione dell'imposta pagata a monte, sia per il diritto-dovere della rivalsa con il limite, a carattere sanzionatorio, contenuto nell'art. 60 dello stesso decreto secondo cui il soggetto Iva non ha diritto a rivalsa sia nell'ipotesi di omessa o insufficiente fatturazione, sia in quella di accertamento o di rettifica. Pienamente convincente, inoltre, è l'assunto dei giudici della Suprema Corte allorquando asseriscono che il rapporto tra il contribuente di diritto e il Fisco è autonomo rispetto all'altro rapporto connesso ma indipendente tra contribuente di diritto e soggetto inciso dall'imposta, nel senso che il debito dell'*accipiens* verso il Fisco non è lo stesso debito del solvens verso l'*accipiens* ed inoltre l'*accipiens* non può in alcun modo essere considerato un rappresentante del Fisco. In proposito basta richiamare alcune disposizioni del D.P.R. n.

633/1972, a cominciare dall'art. 60, ultimo comma, secondo cui il contribuente non ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento o della rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi, nel senso che quando sia stata omessa la fatturazione o sono stati indicati nella fattura corrispettivi inferiori a quelli reali il rapporto tra il contribuente e il Fisco si presenta del tutto autonomo rispetto a quello tra *accipiens* e *solvens*. Chiarito e ben delineato il concetto dell'azione di rivalsa la sentenza della Suprema Corte di Cassazione ribadisce la legittimità e delinea i limiti di ammissibilità dell'azione di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 del codice civile in materia di imposizione sul valore aggiunto.

Pagamento di indebito oggettivo vs soggettivo

Del "**pagamento di indebito**" si occupa il codice civile negli artt. da 2033 a 2040; per quel che qui interessa negli artt. 2033 e 2036. **Nei due citati articoli è posta la distinzione tra "indebito oggettivo" e "indebito soggettivo".**

Il pagamento indebito

Per "**pagamento di indebito**" s'intende "l'atto con cui taluno esegue un pagamento non dovuto"; se ne ha, come conseguenza, il sorgere di un'obbligazione di restituzione a carico di colui al quale il pagamento indebito è stato effettuato.

Indebito soggettivo

Si ha, invece, ai sensi del citato art. 2036 **indebito soggettivo** quando taluno paga un debito altrui, credendosi debitore in base ad un errore scusabile.

La restituzione dell'indebitamente pagato

Per quel che si riferisce all'azione di restituzione è sufficiente tener presente come lei tenda ad ottenere la restituzione di quanto indebitamente pagato; sicché si tratta di un'azione di condanna avente la duplice funzione di accertare il diritto (alla restituzione dell'indebito) e di fornire il titolo per ottenere il pagamento (in forma coattiva) di quanto dovuto a titolo di restituzione.

I giudici della Suprema Corte di Cassazione nella decisione in rassegna hanno correttamente rigettato la domanda della parte ricorrente in ordine alla domanda di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 del codice civile. Invero, l'esclusione ed il rigetto nel merito dell'esperibilità dell'azione di ripetizione da parte del ricorrente dipende dal fatto che, quest'ultimo, quale imprenditore commerciale, non aveva effettuato un "pagamento effettivo", non aveva sopportato alcun costo avendo portato in detrazione lo stesso importo dell'imposta versata. In altri termini, nei rapporti tra i soggetti Iva, il principio della deduzione dell'imposta pagata a monte, insieme con il diritto-dovere della rivalsa, assicurano il rispetto della neutralità dell'Iva che non viene a costituire un elemento di costo nei confronti di tali soggetti, per il quale il versamento dell'Iva con contestuale deduzione non costituisce "pagamento" ai

sensi dell'art. 2033 del codice civile che richiede un pagamento effettivo e non apparente o "neutro". Non occorre molto per dimostrare la correttezza dell'impostazione data dalla Suprema Corte nella decisione in epigrafe, poiché, se cedente e cessionario sono entrambi soggetti d'imposta, per il principio di neutralità rispettato dall'Iva, essi non vengono minimamente incisi dal tributo, considerato che il tributo stesso è stato già recuperato con l'esercizio obbligatorio del diritto di rivalsa (da parte del cedente) e del diritto di detrazione (da parte del cessionario). Ciò, quindi, non comporta alcun danno per le parti, considerato che la concatenazione tra i contraenti, per effetto del meccanismo della detrazione, impone l'esclusione dell'esperibilità dell'azione di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 del codice civile, dal momento che l'acquirente del bene o del servizio fruisce di una corrispondente detrazione. Invece, è possibile, per il contribuente Iva che, erroneamente, abbia versato un'imposta maggiore al dovuto, chiedere la restituzione, mediante una domanda di rimborso proposta ai sensi del citato art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, il quale stabilisce che

"...La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"; in alternativa allo strumento della nota di variazione di cui all'art. 26 del D.P.R. 633/72"

La questione ha suscitato un fervido dibattito in seno alla dottrina ed alla giurisprudenza a causa della mancanza nel sistema Iva di una norma che regoli tutte quelle ipotesi di restituzione dell'imposta sul valore aggiunto non rientranti nelle tipologie e nei limiti temporali del predetto art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972. Il contenzioso che ne è sorto ha visto numerosi e contrastanti pronunciamenti, sia di merito che di legittimità, che si sono recentemente attestati sull'ammissibilità dell'utilizzo dello strumento del rimborso in alternativa all'emissione della nota di variazione prevista dalla disciplina Iva per le ipotesi di versamenti erronei. Con la sentenza n. 10405 del 1996, la Corte di Cassazione è stata chiamata a risolvere il problema se il contribuente Iva, che ha versato l'imposta in misura superiore al dovuto a causa di una doppia registrazione della medesima fattura di vendita, possa chiedere la restituzione della maggiore Iva pagata attraverso una domanda di rimborso o se debba necessariamente utilizzare il meccanismo previsto, nelle ipotesi di variazioni dell'imponibile o dell'imposta, dall'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972. Per la Suprema Corte il procedimento di cui all'art. 26 "abbraccia tutte le possibili ipotesi di variazioni dell'imponibile e dell'imposta" ed il ricorso a tale procedimento

"non costituisce una facoltà per il contribuente, bensì un obbligo, come si evince dall'uso, per tutte le ipotesi, del verbo dovere".

Da ciò la conseguenza che non è possibile fare ricorso al procedimento generale di rimborso previsto dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, qualora sia applicabile l'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972. Il riferimento all'azione generale di rimborso sarebbe inspiegabile se la speciale procedura prevista dal

comma 2 dell'art. 26 avesse carattere esclusivo. Nella sentenza n. 12547 del 2001, la Corte di Cassazione richiamata un'altra pronuncia della Corte di Giustizia delle Comunità europee (sentenza 19 settembre 2000, C-454/98) che, in materia di restituzione dell'imposta indebitamente versata, fissa alcuni principi idonei ad evitare l'alterazione del meccanismo di neutralità dell'imposta. Di seguito si sintetizzano i punti salienti della pronuncia:

- "la VI Direttiva non prevede alcuna disposizione relativa alla regolarizzazione, da parte di chi emette la fattura, dell'Iva indebitamente fatturata ..." (punto 48); - "Alla luce di queste considerazioni, spetta in via di principio agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'Iva indebitamente fatturata possa essere regolarizzata" (punto 49); - qualora però "colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, il principio della neutralità dell'Iva richiede che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso tale fattura" (punto 63); - "uno Stato membro può ritenere che la regolarizzazione dell'Iva indebitamente fatturata debba aver luogo nel corso di un procedimento successivo, al fine di consentire all'Amministrazione fiscale di verificare, in particolare quando si è proceduto a una deduzione dell'Iva indebitamente fatturata, che qualsiasi rischio di perdita di entrate fiscali sia escluso" (punto 67); - "Tuttavia, allorché un tale rischio è eliminato, la regolarizzazione dell'Iva indebitamente fatturata non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione fiscale" (punto 68); - inoltre, "il principio di neutralità dell'Iva richiede che l'Iva indebitamente fatturata possa essere regolarizzata" (punto 69).

Alle stesse conclusioni è pervenuta quella parte della dottrina che si è espressa in senso favorevole allo strumento del rimborso, subordinandolo però alla preventiva restituzione al cessionario dell'imposta esatta in via di rivalsa dal cedente (P. Russo, "La giurisprudenza della Corte tra disfavore per il formalismo giuridico e valorizzazione delle garanzie del contribuente"). In particolare, si è evidenziato che il necessario correttivo legato all'esperibilità dell'azione di rimborso è implicito nella stessa differenza che intercorre fra la procedura di cui all'art. 26 del D.P.R. 633 del 1972 e la medesima azione di rimborso. Difatti, la procedura prevista dall'art. 26 è costruita in modo tale da evitare che vi siano pregiudizi per l'Amministrazione finanziaria, in quanto il recupero della maggiore imposta da parte del cedente o prestatore del servizio è controbilanciato esattamente dalla minore deduzione spettante al cessionario o committente. Per contro, non esiste, un'analogo garanzia nel caso del rimborso; con la conclusione che l'azione di rimborso può essere proposta per l'Iva tutte le volte che l'effetto del rimborso sia stato preventivamente neutralizzato, ad esempio, attraverso l'azione civilistica di indebito esperita

con successo dal cessionario nei confronti del cedente (Corte di Cassazione, Sez. I 10 giugno 1998, n. 5733). L'orientamento giurisprudenziale favorevole al rimborso dell'Iva è chiaramente emerso anche attraverso le recenti sentenze n. 813 e n. 8461 del 2005, riguardanti l'individuazione del termine dal quale decorre il biennio entro il quale presentare, sempre a mente dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, l'istanza di rimborso. Con le suddette pronunce, la Suprema Corte dà per scontato che l'indebito versamento dell'Iva può essere richiesto, in alternativa alla procedura di variazione di cui all'art. 26, mediante il rimborso. L'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Dunque, il termine biennale di decadenza dal diritto ad ottenere il rimborso di quanto corrisposto indebitamente decorre, di regola, dal giorno dell'avvenuto pagamento. Per effetto del combinato disposto degli artt. 2, commi 8 e 8-bis, e 8, comma 6, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, le dichiarazioni Iva validamente presentate dopo il 1° gennaio 2002 possono essere emendate attraverso la presentazione di una nuova dichiarazione redatta su modello conforme a quello del periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, nei termini espressamente previsti dai citati commi 8 e 8-bis. **Andrebbero distinte le fattispecie enucleate nei commi 8 e 8-bis; in particolare:**

- per la correzione di errori od omissioni cui consegua un maggior debito d'imposta o un minor credito, fatta salva l'applicazione delle sanzioni, andrebbe applicato l'art. 2, comma 8, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- per la correzione di errori od omissioni cui consegua un minor debito d'imposta o un maggior credito, andrebbe applicato l'art. 2, comma 8-bis, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

La sentenza 2 marzo 2004, n. 4236, la Sezione tributaria della Suprema Corte ha ritenuto applicabile anche in ambito Iva

"l'orientamento già significativamente delineato dalla giurisprudenza di legittimità (in materia di imposte sui redditi) circa l'insussistenza di un limite temporale all'emendabilità e ritrattabilità della dichiarazione"

e che comunque, non essendo razionalmente sostenibile la tesi della ritrattabilità all'infinito, per l'anzidetto termine temporale, vada

"correttamente individuato il termine di decadenza di quattro anni per la rettifica delle dichiarazioni Iva, regolarmente presentate nel rispetto dei termini".

La posizione interpretativa desumibile dalla sentenza avrebbe un impatto limitato posto che, sempre secondo la giurisprudenza della Cassazione (Sezione tributaria, 2 marzo 2004, n. 4238), le dichiarazioni presentate a partire dal 1° gennaio 2002 possono essere emendate secondo i termini e le modalità di cui

all'art. 2, commi 8 e 8-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998. È, dunque, preferibile, per il contribuente Iva che abbia erroneamente versato all'Erario un'imposta in misura superiore a quella dovuta, ricorrere all'emissione di una nota di variazione, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972. La richiesta di rimborso ex art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 potrebbe, invece, essere proposta solo qualora la procedura di cui all'art. 26 non sia più utilizzabile essendo decorso l'anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile, ai sensi del comma 3 dello stesso art. 26. Con la condizione che: come affermato nella sopra citata causa C-454/98 del 2000 presso la Corte di Giustizia che

"colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali".

L'Amministrazione finanziaria può, pertanto, obiettare che il cedente, avendo esercitato il diritto di rivalsa nei confronti del cessionario, non subirebbe dalla mancata restituzione della maggiore imposta alcun danno, in virtù del principio di neutralità. Al contrario, se si ammettesse il rimborso lasciando inalterati gli effetti della fattura emessa, il contribuente otterrebbe un effetto cumulativo tra la detrazione operata ed il rimborso della stessa somma già portata in detrazione, con alterazione del principio di neutralità dell'imposta e con indebito arricchimento ai danni del Fisco. A seguito del recentissimo orientamento della Cassazione reso, con la sentenza n. 4236 del 2004, in tema di emendabilità della dichiarazione Iva nel termine quadriennale di rettifica previsto dall'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972, potrebbero aprirsi nuove possibilità, rimanendo però circoscritto alle dichiarazioni Iva presentate anteriormente al 1° gennaio 2002. Infatti, il fatto che il legislatore abbia colmato la lacuna in materia di errori ed omissioni nel settore Iva, farebbe sorgere dubbi sulla concreta utilizzazione dell'azione residuale di rimborso, posto che la sua applicazione in passato era giustificata proprio dalla mancanza di una norma ad hoc nel mondo Iva che andasse a disciplinare tutte le ipotesi di errori ed omissioni.

Leggi anche:

[IVA indebitamente pagata e termine ultimo per il rimborso](#)

[La responsabilità del cessionario in caso di errata applicazione di aliquota IVA in fattura](#)

Dott. Alfredo Cerabino Febbraio 2007