

[2] La nullità degli avvisi per l'omissione o l'insufficienza delle indicazioni prescritte negli artt. 56 e 57, terzo comma e in genere per difetto di motivazione deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado.

[3] I contribuenti obbligati alla tenuta di scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze.

➔ Riferimenti normativi

Norme collegate

- Per la disciplina dei giudizi aventi ad oggetto l'impugnazione di provvedimenti impositivi in materia di IVA, cfr. d.lgs. 31.12.1992, n. 546.

SOMMARIO: I. Disciplina applicabile ai giudizi d'impugnazione. Rinvio

I. Disciplina applicabile ai giudizi d'impugnazione. Rinvio

I provvedimenti impositivi, esattivi e imposables in materia di IVA costituiscono atti autonomamente impugnabili davanti ai giudici tributari ed il relativo procedimento è disciplinato mediante rinvio alle disposizioni processual-tributarie contenute nel d.lgs. n. 546/1992. Il disposto del comma 2 dell'articolo in commento costituisce applicazione di una regola generale che informa il processo tributario, nel quale i vizi degli atti autonomamente impugnabili devono essere dedotti nel ricorso introduttivo mediante la formulazione di specifici motivi [C 5.5.2010, n. 10802; C 5.6.2002, n. 8114], integrabili eccezionalmente nel corso del giudizio di primo grado (cfr. art. 24 d.lgs. n. 546/1992).

Art. 60 - Pagamento delle imposte accertate

[1] L'imposta o la maggiore imposta accertata dall'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto deve essere pagata dal contribuente entro sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di accertamento o di rettifica.

[2] *(Comma abrogato).*

[3] *(Comma abrogato).*

[4] *(Comma abrogato).*

[5] *(Comma abrogato).*

[6] L'imposta non versata, risultante dalla dichiarazione annuale, è iscritta direttamente nei ruoli a titolo definitivo unitamente ai relativi interessi e alla soprattassa di cui all'articolo 44. La stessa procedura deve intendersi applicabile per la maggiore imposta determinata a seguito della correzione di errori materiali o di calcolo rilevati dall'ufficio in sede di controllo della dichiarazione. L'ufficio, prima dell'iscrizione a ruolo, invita il contribuente a versare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento dell'avviso, con applicazione della soprattassa pari al 60 per cento della somma non versata o versata in meno. Le somme dovute devono essere versate direttamente all'ufficio con le modalità di cui all'articolo 38, quarto comma.

[7] 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.

↪ Riferimenti normativi

Norme collegate

- Per l'inapplicabilità degli interessi nel caso di definizione agevolata (condono), cfr. art. 29 d.l. 10.7.1982, n. 429.
- Per la delega al Governo per l'istituzione e la disciplina del servizio di riscossione dei tributi, cfr. l. 4.10.1986, n. 657.
- Per la disciplina della riscossione coattiva, cfr. art. 67 d.P.R. 28.1.1988, n. 43, abrogato.
- Per l'estinzione dei crediti d'importo non superiore a lire 20.000 in essere all'1.1.1988, cfr. art. 10 d.l. 29.12.1987, n. 533, art. 7 d.l. 13.1.1988, n. 3, non convertiti in legge, e art. 6 testo originario, l. 11.3.1988, n. 67.
- Per la prestazione di fideiussione in caso di imposte risultanti da accertamenti parziali, cfr. testo previgente art. 12, comma 3, d.l. 2.3.1989, n. 69.
- Per la definizione delle pendenze tributarie conseguenti alla notifica degli avvisi di accertamento e dei provvedimenti che irrogano le sanzioni, cfr. art. 4, commi 2 e 3, e art. 10, comma 3, d.l. 28.12.1989, n. 414, art. 5, commi 2, 3 e 6 e art. 12, comma 3, d.l. 1.3.1990, n. 40, non convertiti in legge, art. 5, commi 2, 3, abrogati e 6 e art. 14, comma 5, d.l. 27.4.1990, n. 90.
- Per gli interessi dovuti sulle somme pagate per la definizione delle pendenze tributarie, cfr. art. 5, comma 5, d.l. 1.3.1990, n. 40, non convertito in legge e art. 5, comma 5, d.l. 27.4.1990, n. 90.
- Per la definizione delle pendenze tributarie cfr. artt. 44 e seguenti, l. 30.12.1991, n. 413.
- Per l'inapplicabilità degli interessi di mora in caso di definizione delle pendenze tributarie, cfr. art. 50, comma 2, l. 30.12.1991, n. 413.
- Per l'inapplicabilità di interessi in caso di definizione delle pendenze tributarie da parte di enti pubblici, cfr. art. 56, comma 6, l. 30.12.1991, n. 413.
- Per la rateizzazione delle somme dovute per la definizione delle pendenze tributarie, cfr. art. 59 l. 30.12.1991, n. 413.
- Per l'inapplicabilità delle disposizioni per la definizione delle pendenze tributarie, cfr. art. 65 l. 30.12.1991, n. 413.
- Per la definizione delle liti fiscali pendenti, cfr. art. 2-quinquies, d.l. 30.9.1994, n. 564 e art. 9-bis, commi da 6 a 11, d.l. 28.3.1997, n. 79.
- Per le somme dovute in base alla conciliazione di controversie pendenti, cfr. art. 5, commi 8 e 9, d.P.R. 28.9.1994, n. 592.

- Per la sospensione della riscossione di sanzioni derivanti da comportamento illecito di professionisti, cfr. art. 1 l. 11.10.1995, n. 423.
- Per la riscossione coattiva mediante ruolo, cfr. artt. 17 e 18, d.lgs. 26.2.1999, n. 46.
- Per l'approvazione dei modelli di certificazione dei carichi pendenti, cfr. Prov. 25.6.2001.
- Per la sospensione dei termini in caso di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, cfr. art. 6, comma 3, d.lgs. 19.6.1997, n. 218.
- Per l'applicabilità delle modifiche apportate dal d.l. n. 323/1996 ai rapporti pendenti alla data del 20.6.1996, cfr. art. 10, comma 2-ter, d.l. 20.6.1996, n. 323.

SOMMARIO: I. Disciplina previgente - II. Disciplina attuale della rivalsa successiva all'accertamento - III. Il diritto di detrazione a seguito di rivalsa successiva - IV. Applicabilità della disciplina attuale *ratione temporis* - V. Coordinamento della disciplina della rivalsa successiva con altri istituti del sistema IVA

I. Disciplina previgente

Prima delle modifiche apportate dal d.l. n. 1/2012, l'ultimo comma dell'articolo in commento prevedeva che il soggetto passivo non avesse il diritto di rivalersi nei confronti dei committenti o cessionari dell'imposta pagata a seguito di accertamento [C n. 6714/1996; C n. 24794/2005; C n. 12882/2010; C n. 14578/2010; *contra*, immotivatamente e in modo manifestamente errato, C n. 11549/2009, *GT-RGT* 2009, 771 con nota critica di P. CENTORE, *Esiste un limite al diritto di rivalsa dell'IVA accertata?*].

Poiché il divieto operava, appunto, solo a seguito di accertamento, prima che tale atto venisse emesso era consentito - in linea di principio - esercitare la rivalsa, anche emettendo la fattura tardivamente rispetto al momento di effettuazione dell'operazione [da ultimo C n. 3291/2012] oppure integrando in aumento, ai sensi dell'art. 26, la fattura originaria. La fatturazione tardiva si riteneva consentita anche se fosse intervenuta una verifica fiscale in cui era stata constatata proprio l'omessa fatturazione [C n. 3564/2009; circ. n. 43/3153 del 1986].

La *ratio* del divieto veniva ricondotta dalla Relazione di accompagnamento al d.P.R. n. 633/1972 sia ad intenti sanzionatori, sia ad esigenze pratiche, stante l'inopportunità della riapertura, anche dopo lungo tempo, dei rapporti contrattuali tra il contribuente e la sua controparte. Nonostante l'Amministrazione finanziaria si sia espressamente pronunciata nel senso di consentire l'applicazione della nuova norma solo agli accertamenti divenuti definitivi successivamente alla sua entrata in vigore (24.1.2012), la natura (para)sanzionatoria della vecchia disposizione conduce a ritenere applicabile la nuova e più favorevole norma anche a situazioni anteriori all'entrata in vigore di quest'ultima (v. sul punto par. IV).

II. Disciplina attuale della rivalsa successiva all'accertamento

1 L'art. 93 d.l. n. 1/2012, conv. dalla l. n. 27/2012, ha sostanzialmente modificato la norma in esame, in quanto (come precisa la relazione di accompagnamento del

d.l. n. 1/2012) essa era stata censurata dalla Commissione Europea nella procedura di infrazione 2011/4081, ove si rilevava la contrarietà con il diritto comunitario del divieto di rivalsa a seguito di accertamento (e ciò benché la rivalsa non sia disciplinata dalla direttiva n. 2006/112/CE (v. *sub* art. 18). L'infrazione è stata dunque sanata con l'eliminazione del divieto della rivalsa successiva all'accertamento, a cui si sono opportunamente aggiunti l'esplicito riconoscimento del diritto di detrazione dell'acquirente che ha subito la rivalsa e la disciplina dell'esercizio di tale diritto.

La nuova disposizione va senz'altro apprezzata per il suo intento di ricondurre al normale meccanismo l'applicazione dell'imposta, anche nel caso patologico in cui il contribuente sia stato assoggettato ad accertamento. Essa lascia tuttavia, come verrà evidenziato nel prosieguo, ampi margini d'incertezza in ordine all'applicazione concreta, dovuti anche alla sua novità e all'attuale assenza di interpretazioni.

La norma in commento prevede ora che il contribuente ha il diritto di rivalersi **2** nei confronti dei cessionari o committenti dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o di rettifica; tuttavia essa subordina l'esistenza di tale diritto all'avvenuto pagamento, da parte del contribuente accertato, della (maggiore) imposta, delle sanzioni e degli interessi. Deve dunque ritenersi, anche nella disciplina attuale, che la fonte della rivalsa successiva non sia, come invece per la rivalsa ordinaria, l'art. 18, bensì, appunto, l'art. 60, ultimo comma [con riferimento alla norma previgente C n. 12882/2010]; ciò è dimostrato dal fatto che anche nel sistema attuale (e salvo quanto si dirà oltre con riferimento ai rapporti tra rivalsa successiva ed emissione della fattura *ex* art. 26) sussiste il divieto di rivalersi dell'imposta accertata se non pagata (unitamente alle sanzioni e agli interessi).

L'esercizio della rivalsa dell'IVA, ai sensi dell'art. 60, comma 7, d.P.R. 26.10.1972, n. 633, presuppone la riferibilità dell'imposta accertata a specifiche operazioni e la conoscibilità del cessionario/committente. La maggiore imposta accertata può essere, dunque, addebitata in via di rivalsa, a seguito del relativo pagamento, anche quando sia stata calcolata su una base imponibile determinata in via forfetaria, purché sia riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati cessionari o committenti. Deve, invece, escludersi l'applicazione della norma, laddove l'imposta recuperata non sia riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati soggetti (ad esempio, dell'IVA dovuta a seguito di accertamento induttivo).

Il pagamento che dà diritto ad esercitare la rivalsa - pagamento di cui il cessionario o committente che subisce la rivalsa ha evidentemente diritto di avere prova - può avvenire sia a seguito dell'emissione dell'atto impositivo, che in sede di adesione all'accertamento, adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, adesione ai processi verbali di constatazione, acquiescenza, conciliazione giudiziale, mediazione (essendo allora ammessa la rivalsa dell'imposta nell'ammontare definito in via amministrativa), o in esito al contenzioso a seguito del passaggio in giudicato della sentenza. Sebbene dunque in termini generali rilevino tutte le diverse forme e cause del pagamento dell'imposta accertata, deve ritenersi che

il pagamento che dà diritto alla rivalsa sia solo quello a titolo definitivo (come emerge anche dal correlato riconoscimento del diritto di detrazione da parte del soggetto passivo della rivalsa) e non anche quello a titolo provvisorio. Pertanto, laddove l'atto di accertamento o di rettifica sia stato impugnato, darà diritto ad esercitare la rivalsa solo il pagamento a titolo definitivo in esito a sentenza non impugnabile. Più precisamente, anche se il pagamento è avvenuto in precedenza in sede di riscossione provvisoria, il fatto che dà titolo ad esercitare la rivalsa successiva deve essere in questo caso la definitività della pronuncia.

Ed è il caso di rilevare, in proposito, che l'individuazione dell'avvenuto pagamento (e, nel caso appena esaminato, anche della pubblicazione della sentenza non impugnabile o non impugnata) quale fatto-fonte del diritto di rivalersi sulla controparte dovrebbe comportare che solo dal verificarsi di tale fatto decorre l'applicazione degli interessi sulle somme oggetto di rivalsa; in alternativa, sulla base di quanto si osserverà subito oltre, potrebbe ritenersi che gli interessi decorrono solo dall'esercizio della rivalsa da parte del contribuente accertato.

L'Agenzia delle Entrate con la circ. n. 35/E del 17.12.2013 ha chiarito, inoltre, che nel caso di pagamento rateale dell'imposta definitivamente accertata, il diritto alla rivalsa potrà essere esercitato in relazione al pagamento delle singole rate, senza che sia necessario attendere l'integrale estinzione del debito erariale (e a condizione che la prima rata che rende definitivo l'accertamento sia stata versata a partire dal 24.1.2012). È stato, altresì, specificato che nell'ipotesi in cui in sede di definizione per effetto della modifica del pro-rata di detraibilità, sia stata riconosciuta, a scomputo dell'IVA accertata, una maggiore imposta detraibile sugli acquisti di periodo e, pertanto, l'IVA accertata sia stata assolta in parte mediante versamento e in parte mediante compensazione, l'ammontare dell'imposta oggetto di rivalsa sarà pari all'ammontare complessivamente dovuto. Ciò in quanto la compensazione costituisce una modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria ugualmente soddisfattiva delle ragioni creditorie dell'Erario.

- 3** La rivalsa successiva è oggetto di un diritto del contribuente accertato (conferito dall'art. 60 in esame), al pari della rivalsa ordinaria disciplinata dall'art. 18 (v. *sub* art. 18). La norma in commento, a differenza dell'art. 18, non prevede però che la rivalsa successiva sia obbligatoria, com'è invece quella ordinaria. Se ne deve desumere che rientra nella scelta discrezionale del contribuente se avvalersene o meno. Nel caso in cui la rivalsa sia esercitata, sorge la corrispondente obbligazione del cessionario o committente (di qui l'opzione interpretativa che da questa data, e non da quella del pagamento a seguito di accertamento, sorga il diritto alla corresponsione di interessi).

Al rapporto che s'instaura a seguito dell'esercizio della rivalsa successiva sono applicabili, se il soggetto passivo della rivalsa non intende ottemperare, tutti i principi che disciplinano l'accertamento giudiziale del rapporto di rivalsa (v. *sub* art. 18) ed *in primis* il principio di indipendenza del giudizio su tale ultimo rapporto - giudizio che si svolge dinanzi al giudice ordinario ed ha come parti il contribuente che intende esercitare la rivalsa e il cessionario o committente - rispetto a quello sul rapporto di imposta tra contribuente ed erario che si svolge (anzi, nel caso in esame si è già svolto) dinanzi al giudice tributario. Il riconoscimento del

diritto di detrazione in capo al soggetto che subisce la rivalsa successiva dovrebbe tuttavia privare quest'ultimo di interesse sostanziale a resistere alla pretesa del contribuente accertato. Interesse che invece naturalmente sussiste laddove tale soggetto non abbia il diritto di detrarre l'IVA addebitata (v. *infra* par. III).

Nulla è previsto, infine, quanto alle modalità con cui la rivalsa successiva può essere esercitata. La particolarità sta nel fatto che mentre il contribuente accertato ha già assolto l'imposta a seguito di accertamento, e non è quindi evidentemente tenuto ad emettere e a registrare un documento avente le caratteristiche sostanziali della fattura pena una duplicazione di imposta, il soggetto che subisce la rivalsa e può quindi esercitare, se ne ha diritto, la detrazione necessita di un documento, da registrare, che gli consenta di soddisfare i suoi oneri probatori nei confronti dell'A.F. Stando a quanto affermato dalla prassi (circ. n. 35/E dell'Agenzia delle Entrate), il cedente/commissionario dovrà emettere una fattura (o una nota di variazione in aumento di cui all'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972), con le indicazioni previste dall'art. 21 ovvero, a partire dall'1.1.2013, con i dati semplificati di cui al successivo art. 21-bis, (richiamando altresì, laddove emessa/e, la/e fattura/e originaria/e), e con gli estremi identificativi dell'atto di accertamento che costituisce titolo alla rivalsa. Tale documento andrà annotato nel registro di cui all'art. 23 del d.P.R. n. 633/1972 solo per memoria, perché l'imposta recuperata a titolo di rivalsa non dovrà partecipare alla liquidazione periodica, né essere indicata in una posta a debito nella dichiarazione annuale. Il diritto alla detrazione da parte del cessionario/committente è, invece subordinato, ai sensi dell'art. 60, comma 7, del d.P.R. n. 633/1972, all'avvenuto pagamento dell'IVA accertata addebitata in via di rivalsa, mediante annotazione del documento integrativo nel registro di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 633/1972. Nessun particolare onere è invece previsto a carico del committente/cessionario in ordine al riscontro dell'avvenuto versamento all'Erario dell'imposta oggetto di accertamento. Nel caso in cui vi sia coincidenza tra debitore e creditore d'imposta (importazione, splafonamento, fusione e/o incorporazione), non prevedendo l'art. 60, comma 7, del d.P.R. 26.10.1972, n. 633 specifici oneri, il contribuente può predisporre un documento (al quale allegare per completezza l'atto di accertamento e l'attestato di versamento), da registrare ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 633/1972, dal quale si evinca l'ammontare dell'imposta versata a seguito di accertamento, nonché il titolo giustificativo della detrazione d'imposta. Tale documento non andrà annotato nel registro di cui all'art. 23 del d.P.R. n. 633/1972 e, dunque, non concorrerà alla determinazione dell'IVA dovuta sulle operazioni attive in fase di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.

III. Il diritto di detrazione a seguito di rivalsa successiva

Come si è accennato, il nuovo ultimo comma prevede che il cessionario o committente che ha subito la rivalsa successiva ha il diritto di esercitare la 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. Va segnalato che il *dies a quo* del termine biennale è quello del pagamento in via di

rivalsa e non è invece collegato all'avvenuto addebito da parte del contribuente accertato (forse a conferma della "informalità" dell'addebito rispetto alle normali procedure di fatturazione).

La norma è formulata, dunque, con riferimento alle ordinarie modalità di funzionamento del tributo (meccanismo della rivalsa e della detrazione) dirette a garantire la neutralità dell'imposta sul valore aggiunto nei rapporti tra operatori economici. La salvaguardia di tale principio impone di consentire l'esercizio della detrazione dell'imposta addebitata in via di rivalsa anche quando l'imposta non è addebitata al cessionario/committente in via di rivalsa ma è versata direttamente da quest'ultimo (importazioni), nelle ipotesi in cui sia debitore d'imposta il cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore (esportatore abituale), nonché quando, per effetto della fusione per incorporazione, vi sia coincidenza del soggetto che ha titolo ad effettuare la rivalsa con quello che la dovrebbe subire. Diversamente, nel caso in cui sia constatata la violazione del regime dell'inversione contabile, in base al quale il debito d'imposta è assolto dal cessionario/committente mediante l'annotazione contabile dell'IVA nei registri di cui agli artt. 23 e 25 del d.P.R. n. 633/1972, la compensazione dell'imposta a debito e dell'imposta a credito è operata direttamente in sede di accertamento, senza che sia necessario procedere al pagamento dell'imposta accertata e alla sua successiva detrazione.

Naturalmente il diritto di detrazione può essere esercitato - prevede la norma - alle medesime condizioni esistenti nel momento di effettuazione dell'operazione originaria. Tale previsione deve considerarsi riferita alla disciplina sostanziale applicabile all'operazione posta in essere tra le parti; conseguentemente, nel caso in cui l'IVA sia stata addebitata in via di rivalsa ad un soggetto non residente, quest'ultimo potrà nominare un rappresentante fiscale al fine di esercitare il diritto alla detrazione anche successivamente al perfezionamento dell'operazione originaria.

IV. Applicabilità della disciplina attuale *ratione temporis*

La circostanza che al previgente divieto di rivalsa dovesse riconoscersi natura sanzionatoria (v. par. I) pone il problema se la rivalsa possa essere esercitata per imposte pagate prima dell'entrata in vigore (il 24.1.2012) della nuova norma in commento. Il dubbio sorge in relazione al principio del *favor rei* recato dall'art. 3 d.lgs. n. 472/1997, per il quale nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Tale principio si applica alle sanzioni amministrative pecuniarie in materia tributaria, ma il divieto di rivalsa posto dalla previgente formulazione dell'art. 60, ultimo comma non può essere direttamente ricondotto nell'alveo delle misure sanzionatorie. Cionondimeno, come si è rilevato, è la stessa relazione al d.P.R. n. 633/1972 che attribuisce al divieto di rivalsa natura sanzionatoria, in relazione al fatto che tale divieto costituisce una deroga al principio generale che attribuisce al soggetto passivo il diritto di rivalsa, ponendo eccezionalmente a suo carico l'onere economico dell'imposta (o meglio, privandolo in via di eccezione del diritto di rivalersi).

Può allora essere utilmente invocato per sostenere l'applicazione del principio del *favor rei* - e per sostenere quindi che il diritto di rivalsa successiva sussiste anche per imposte accertate e pagate anteriormente all'entrata in vigore della nuova disposizione - l'orientamento della Corte di Cassazione formatosi in relazione all'IVA dovuta dall'acquirente che non aveva proceduto ad autofatturazione ai sensi del previgente art. 41, comma 6, d.P.R. n. 633/1972 (nel testo vigente prima dell'abrogazione avvenuta ad opera del d.lgs. n. 471/1997). All'obbligo di corrispondere l'IVA all'Erario da parte dell'acquirente in tale ipotesi è stato attribuito dalla Corte a SS.UU. [C n. 26126/2010] natura sanzionatoria, con conseguente applicazione del principio del *favor rei* a seguito dell'abrogazione della disposizione.

Tale interpretazione non è stata, tuttavia, condivisa dall'Amministrazione finanziaria che ha espressamente chiarito - senza però fornire particolari motivazioni sul punto - che il nuovo art. 60, comma 7, d.P.R. 26.10.1972, n. 633, si applica solo agli accertamenti divenuti definitivi successivamente alla sua entrata in vigore (24.1.2012).

V. Coordinamento della disciplina della rivalsa successiva con altri istituti del sistema IVA

La nuova disposizione lascia ancora aperti alcuni problemi di coordinamento con 1
altri istituti del sistema IVA e, in particolare, con quello delle variazioni dell'imponibile e dell'imposta disciplinate dall'art. 26 e con quello dell'autofatturazione dell'acquirente disciplinata dall'art. 6, comma 8, d.lgs. n. 471/1997 [cfr. P. CENTORE, *Possibile la rivalsa dell'IVA accertata se l'imposta dovuta è versata all'Erario*, *Ctrib* 2012, 542].

Il primo profilo di coordinamento si pone con la disciplina della variazione in 2
aumento dell'imponibile o dell'imposta disciplinata dall'art. 26. Ed infatti tale disciplina prevede che qualora successivamente all'emissione della fattura l'ammontare dell'imposta o dell'imponibile viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione, il cedente o prestatore è tenuto ad emettere una fattura integrativa di quella originaria. Tale obbligo di variazione in aumento non ha espressi limiti temporali.

Deve allora ritenersi che ove una tale fattura sia emessa sorge conseguentemente il diritto di rivalsa nei confronti dell'acquirente (e, corrispondentemente, il diritto di detrazione per quest'ultimo) e che tale fattispecie sia estranea all'ambito di applicazione dell'art. 60, ultimo comma (con riferimento alla norma previgente, ma con considerazioni tuttora valide: AIDC norma comp. n. 179 del 2010).

La disciplina della rivalsa successiva va in secondo luogo coordinata con quella 3
dell'autofatturazione ai sensi dell'art. 6, comma 8, d.lgs. 18.12.1997, n. 471. Tale norma impone al cessionario o committente, che agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni e che non abbia ricevuto nei termini ivi indicati la fattura emessa dal cedente o prestatore, di emettere un'autofattura e di versare la relativa imposta direttamente all'erario.

Si deve ritenere, in proposito, che un'azione del cedente o prestatore diretta ad ottenere il pagamento dell'IVA in via di rivalsa successiva (cfr. par. II) tardivamente addebitata possa essere paralizzata da un'eccezione di avvenuto versamento della medesima imposta all'erario ai sensi dell'art. 6 cit. Va comunque rilevato che l'avvenuto pagamento dell'IVA mediante autofatturazione dell'acquirente dovrebbe escludere che la medesima imposta sia accertata nei confronti del cedente, così eliminandosi in radice l'eventualità di un doppio pagamento della medesima imposta.

Art. 60-bis - Solidarietà nel pagamento dell'imposta

[1] **Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta degli organi competenti al controllo, sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, sono individuati i beni per i quali operano le disposizioni dei commi 2 e 3.**

[2] **In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta.**

[3] **L'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.**

3-bis. Qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione. Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione presenta all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione.

SOMMARIO: I. Principi generali - II. Solidarietà nel reverse charge - III. Limiti del principio di solidarietà - IV. Condizioni applicative - V. (Segue). La responsabilità solidale nel settore immobiliare

I. Principi generali

I primi tre commi della norma in commento (introdotta dall'art. 1, comma 386, l. n. 311/2004 - per l'entrata in vigore v. *infra*) prevedono la **responsabilità solidale** del cessionario (soggetto passivo IVA) per il pagamento dell'imposta relativa a cessioni di beni in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente.