

assonime

Associazione fra le società
italiane per azioni

IMPOSIZIONE INDIRECTA

CIRCOLARE N. 16 DEL 10 MARZO 2008

Solidarietà nel pagamento dell'IVA nei trasferimenti immobiliari

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (art 1, comma 164)

SOMMARIO

Nella legge finanziaria 2008 (legge n. 244 del 2007) è stata prevista una nuova ipotesi di responsabilità solidale del cessionario relativa al settore immobiliare (v. art. 1, comma 164). In particolare si dispone che se nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e sulla relativa fattura l'importo del corrispettivo indicato è diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se privato, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, e della relativa sanzione. Nella stessa norma è inoltre individuata una particolare procedura che il cessionario che non agisce nell'esercizio d'impresa, arti o professioni può porre in essere per regolarizzare la violazione, evitando così il configurarsi della responsabilità solidale a suo carico.

* * *

INDICE

Introduzione	p. 4
Ambito applicativo	p. 5
Regolarizzazione della violazione da parte del cessionario	p. 7
Rapporti con la disciplina dei privilegi	p. 8

Introduzione

Come si ricorderà, il comma 386 dell'art. 1 della legge finanziaria 2005¹ (in nostra circolare n. 3 del 2005), per assicurare l'assolvimento dell'imposta, aveva inserito nel d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, l'art. 60-bis, prevedendo un'ipotesi di solidarietà nel pagamento dell'IVA in capo al cessionario.

La norma stabilisce che in caso di mancato versamento dell'IVA da parte del cedente in relazione a cessioni di determinati prodotti effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto passivo ai fini IVA, è obbligato in solido al pagamento dell'imposta non versata.

Le fattispecie alle quali si applica la disposizione sono individuate in apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, su proposta degli organi preposti al controllo².

L'art. 1, comma 164, della legge finanziaria 2008³ integra il citato art. 60-bis con l'aggiunta del comma 3-bis, prevedendo una nuova ed ulteriore ipotesi di responsabilità solidale del cessionario nel settore dei trasferimenti immobiliari.

La disposizione si ricollega al disposto dell'art. 21, comma 3, della Sesta direttiva comunitaria⁴ – ora trasfuso, con contenuto sostanzialmente coincidente, nell'art. 205 della direttiva c.d. di "rifusione"⁵ – secondo cui gli Stati membri possono adottare misure in base alle quali un soggetto che non è debitore d'imposta può essere considerato responsabile in solido per il pagamento dell'imposta stessa.

Il citato art. 1, comma 164, stabilisce che, nell'ipotesi in cui nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura è indicato un ammontare del corrispettivo diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce

¹ Legge 30 dicembre 2004, n. 311.

² A tal fine è stato emanato il decreto 22 dicembre 2005, che elenca le cessioni aventi ad oggetto le seguenti categorie di beni:

- a) autoveicoli, motoveicoli, rimorchi (v.d. 87.02; v.d. 87.03; v.d. 87.04);
- b) prodotti di telefonia e loro accessori (v.d. 85.17; v.d. 85.25; v.d. 85.28; v.d. 85.29);
- c) personal computer, componenti ed accessori (v.d. 84.71; v.d. 84.73);
- d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche (capitolo 01; capitolo 02).

Comunque la norma non preclude che, con successivi provvedimenti, la responsabilità solidale del cessionario, soggetto passivo d'imposta, possa essere estesa ad ulteriori tipologie di prodotti.

³ Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

⁴ Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE.

⁵ Direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE.

nell'esercizio d'impresa, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto relativa alla differenza tra l'effettivo ammontare del corrispettivo e quello risultante dall'atto di cessione, e della relativa sanzione.

La norma mira evidentemente a contrastare comportamenti finalizzati ad attuare un minor versamento dell'imposta dovuta per l'operazione, tramite l'indicazione nell'atto di vendita ed in fattura di corrispettivi di ammontare inferiore rispetto a quello reale.

La disposizione ha efficacia dal 1° gennaio c.a., con riferimento ad atti di cessione aventi ad oggetto immobili stipulati, ed a fatture emesse, a decorrere dalla predetta data.

1. Ambito applicativo

Per delimitare l'ambito di applicazione dell'art. 1, comma 164, della legge finanziaria 2008, giova premettere che esso si riferisce a cessioni – intendendo per tali, ai sensi dell'art. 2 del d.p.r. n. 633, gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento – che hanno ad oggetto beni immobili (fabbricati o aree fabbricabili), soggette all'imposta sul valore aggiunto.

La nuova ipotesi di solidarietà riguarda non solo il pagamento dell'imposta, ma anche la relativa sanzione, che, nel caso di specie, è quella prevista dall'art. 6, comma 1, del d.p.r. 18 dicembre 1997, n. 471, compresa fra il cento e il duecento per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato.

Sotto il profilo soggettivo, la norma si riferisce sia a cessionari che rivestono la qualifica di soggetti passivi d'imposta sia a cessionari che non agiscono nell'esercizio d'impresa, arti o professioni; ne consegue che in base ad essa, in presenza dei richiesti presupposti, può essere considerato solidalmente responsabile con il cedente anche un acquirente privato consumatore, circostanza che costituisce una peculiarità della disposizione rispetto ai principi generali in materia di IVA.

L'art. 1, comma 164, in parola trova applicazione nel caso in cui, per un accordo tra le parti, l'ammontare del corrispettivo indicato sull'atto di cessione di un immobile e

sulla relativa fattura è inferiore⁶ a quello effettivo. Di conseguenza, attesa la formulazione della disposizione, non assume rilevanza, ai fini in esame, il confronto – né in eccesso né in difetto – con il valore normale dell'immobile in questione⁷.

Sotto tale profilo la norma in parola adotta dunque un criterio diverso da quello, anch'esso relativo ad operazioni aventi ad oggetto la cessione di immobili, accolto in sede di modifica del terzo comma dell'art. 54 del d.p.r. n. 633 (v. art. 35, comma 2, del decreto-legge n. 223 del 2006, in nostra circolare n. 36 del 2006)⁸, che consente all'ufficio di rettificare la dichiarazione annuale desumendo l'esistenza di operazioni imponibili di ammontare superiore a quanto dichiarato sulla base del valore normale degli immobili, determinato ai sensi dell'art. 14 del d.p.r. n. 633⁹.

In presenza dei richiesti presupposti applicativi di cui si è fatto cenno (esistenza di un atto di cessione di immobile, indicazione sull'atto e sulla fattura di un corrispettivo inferiore al reale), l'amministrazione finanziaria, ai sensi della nuova norma inserita nell'art. 60-bis del d.p.r. n. 633, può rivolgersi indifferentemente al cedente o al cessionario per il pagamento della maggior imposta dovuta sull'operazione, e della relativa sanzione. Qualora al pagamento di tali somme provveda il cessionario, egli potrà comunque rivalersi nei confronti del cedente, che rimane il soggetto debitore dell'imposta ai sensi dell'art. 17 del d.p.r. n. 633.

⁶ L'art. 1, comma 164, della legge n. 244 del 2007 di cui si tratta utilizza testualmente il termine "diverso", che deve logicamente intendersi nel senso di inferiore rispetto all'ammontare effettivo, altrimenti non darebbe luogo al pagamento di una maggiore imposta.

⁷ Si ricorda che per valore normale, ai sensi dell'art. 14 del d.p.r. n. 633, si intende il prezzo mediamente praticato per i beni della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni sono stati acquistati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale può farsi riferimento alle leggi in vigore se i beni sono soggetti alla disciplina legale dei prezzi, ovvero alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio se si tratta di beni in condizioni di libero mercato.

⁸ In ordine all'ambito applicativo del sopracitato art. 54, terzo comma, del d.p.r. n. 633, l'art. 1, comma 265, della legge finanziaria 2008 ha specificato che, in deroga alle disposizioni dello Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000), per gli atti formati anteriormente al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del richiamato decreto-legge n. 223, il criterio di rettifica sulla base del valore normale ha valore di presunzione semplice.

⁹ I criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati a norma del citato art. 14 del d.p.r. n. 633, ai fini dell'applicabilità del richiamato art. 54, terzo comma, del d.p.r. n. 633, sono stati individuati dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento del 27 luglio 2007, emanato ai sensi dell'art. 1, comma 307, della legge finanziaria 2007 (legge n. 296 del 2006).

2. Regolarizzazione della violazione da parte del cessionario

Nella seconda parte del nuovo comma 3-bis dell'art. 60-bis del d.p.r. n. 633 sono indicate le modalità di regolarizzazione della violazione – consistente nell'indicazione sull'atto di vendita e sulla relativa fattura dell'ammontare del corrispettivo in misura inferiore all'importo effettivo – che il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può porre in essere per evitare il configurarsi della responsabilità solidale posta a suo carico per il pagamento della maggiore imposta dovuta e della relativa sanzione.

La regolarizzazione consiste nel versamento della maggiore imposta dovuta, da effettuarsi entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto, e nella presentazione all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti, entro lo stesso termine, di copia dell'attestazione di pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione.

L'anzidetta procedura è peraltro riservata, per espressa previsione della norma, al cessionario che non riveste la qualifica di soggetto passivo ai fini dell'IVA, mentre per il cessionario che agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni devono ritenersi operanti le modalità di regolarizzazione già individuate al comma 8, lett. b), dell'art. 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997 con riferimento all'ipotesi del ricevimento di una fattura irregolare. In proposito si prevede la presentazione all'ufficio competente, entro trenta giorni dalla registrazione della fattura irregolare, di un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime – che evidentemente, nella fattispecie considerata dovrà recare l'indicazione del corrispettivo effettivo – previo versamento della maggiore imposta dovuta tramite il modello F24, con l'indicazione del codice tributo 9399.

Diverse sono peraltro le conseguenze della mancata regolarizzazione: solo se trattasi di cessionario che agisce nell'esercizio d'impresa, arti o professioni, infatti, è prevista una autonoma sanzione pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro, stabilita dallo stesso comma 8 dell'art. 6 del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Se il cessionario che non agisce nell'esercizio d'impresa, arti o professioni non pone in essere la procedura di regolarizzare della violazione descritta nella seconda parte del comma 3-bis dell'art. 60-bis del d.p.r. n. 633, non è soggetto ad una autonoma

sanzione, ma rimane esposto al configurarsi della responsabilità solidale a suo carico anche per la sanzione.

3. Rapporti con la disciplina dei privilegi

Quanto agli effetti derivanti dall'introduzione della norma, essa è da porre in relazione con il disposto del quinto comma dell'art. 62 del d.p.r. n. 633, secondo cui per le imposte e le sanzioni amministrative dovute dal cessionario o committente lo Stato ha privilegio speciale ai sensi degli articoli 2758 e 2772 c.c. sui beni mobili o immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio prestato, con il grado rispettivamente indicato al n. 5) dell'art. 2778 e al n. 4 dell'art. 2780 c.c..

In base alla modifica apportata al richiamato quinto comma dell'art. 62 dal comma 165 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008 – consistente nell'eliminazione dal testo delle parole “ai sensi dell'art. 41”, essendo l'anzidetto articolo ormai da tempo abrogato – ed all'introduzione della nuova ipotesi di responsabilità solidale in parola, **il privilegio speciale dello Stato sull'immobile oggetto della cessione è esteso anche alla fattispecie in cui il cessionario solidalmente responsabile è un acquirente privato.**

Ed in base al c.d. “diritto di seguito” che qualifica il privilegio per soddisfare la sua pretesa lo Stato potrà rivolgersi non solo al primo cessionario ma anche ai successivi acquirenti dell'immobile in questione, senza che questi possano neppure invocare la preventiva escussione del debitore.

Ciò non giova certo alla sicurezza nella circolazione dei beni¹⁰, potendosi essere chiamati a rispondere per irregolarità commesse da altri in trasferimenti precedenti quello di cui si è parte; né al riguardo si può desumere certezza dal decorso del tempo atteso che in materia di IVA, a differenza di quanto stabilito per l'imposta di registro e di

¹⁰ Al momento dell'acquisto il terzo acquirente infatti può non essere a conoscenza del fatto che l'immobile è gravato da privilegio, non essendo stabilito dall'ordinamento che gli sia fornita tale informazione (prevista dall'art. 14, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 solo con riferimento alle cessioni d'azienda per le violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti), e ciò sia nell'ipotesi in cui sia ancora pendente il termine per l'accertamento da parte dell'ufficio nei confronti del debitore dell'imposta sia nel caso in cui l'acquisto del terzo sia intervenuto successivamente all'accertamento stesso.

successioni¹¹, non è previsto un apposito termine per l'estinzione del privilegio speciale immobiliare. Esso pertanto si estingue solo con il venir meno del credito erariale che assiste, per decadenza della relativa azione di recupero o per il pagamento a seguito della conclusione dell'eventuale iter in sede contenziosa.

Il Direttore Generale

Micossi

¹¹ Si vedano gli articoli 56, comma 4, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 e 41, comma 1, del d.p.r. 31 ottobre 1990, n. 346 del 1990.