

Responsabilità solidale del cessionario per i trasferimenti immobiliari

di Marco Peirolo¹

Dall'1.1.2008, la responsabilità solidale del cessionario è stata estesa ai trasferimenti immobiliari imponibili IVA.

A differenza del vincolo solidale previsto per combattere le c.d. "frodi carosello" (art. 60-bis co. 1 - 3 del DPR 633/72), la nuova ipotesi di responsabilità solidale si applica anche nei confronti dei cessionari che non agiscono nell'esercizio d'impresa o di arte o professione, prescindendosi però dal "valore normale" dell'immobile trasferito.

Il cessionario, se non provvede a regolarizzare la violazione, può essere chiamato a versare la maggiore IVA e le relative sanzioni in caso di occultamento parziale del corrispettivo di vendita, cioè – come stabilisce la norma – quando "l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo".

La procedura di regolarizzazione è distinta a seconda che il cessionario abbia o meno agito in qualità di soggetto passivo d'imposta.

indice

1 PREMESSA

Fondamento normativo

2 PRESUPPOSTI DELLA RESPONSABILITÀ DEL CESSIONARIO

Corrispettivo indicato nell'atto di cessione e nella relativa fattura

2.1 Presupposto oggettivo

2.2 Presupposto soggettivo

2.3 Presupposto temporale

3 DIFFERENZE RISPETTO ALLA SOLIDARIETÀ PASSIVA EX ART. 60-BIS CO. 1 - 3 DEL DPR 633/72

4 RECUPERO DELLA MAGGIORE IMPOSTA E DELLA RELATIVA SANZIONE

Responsabilità solidale e azione di regresso

5 REGOLARIZZAZIONE DELLA VIOLAZIONE DA PARTE DEL CESSIONARIO

5.1 Cessionario che non agisce nell'esercizio d'impresa o di arte o professione

Esempio

5.2 Cessionario che agisce nell'esercizio d'impresa o di arte o professione

Modalità di regolarizzazione

6 CONSEGUENZE DELLA MANCATA REGOLARIZZAZIONE

7 PRIVILEGIO SPECIALE DELLO STATO

Diritto di seguito

normativa comunitaria

Direttiva 28.11.2006 n. 2006/112/CE

normativa italiana

L. 24.12.2007 n. 244 (Finanziaria 2008)

¹ m.peirolo@eutekne.it

DM 22.12.2005
 L. 30.12.2004 n. 311 (Finanziaria 2005)
 DLgs. 18.12.97 n. 471
 DPR 26.10.72 n. 633

interpretazioni di categoria

Circ. Assonime 10.3.2008 n. 16
 Studio Consiglio Nazionale Notariato 18.1.2008 n. 16-2008/T

dottrina

Busani A. "L'acquirente risponde dell'Iva evasa", *Il Sole - 24 Ore, Dossier*, 11.2.2008, p.3
 Busani A. "Valore catastale solo per i privati", *Il Sole - 24 Ore, Dossier*, 11.2.2008, p.3
 Busani A. "Sull'Iva responsabilità a cascata", *Il Sole - 24 Ore*, 11.3.2008, p. 35
 Busani A. "Iva evasa, rischio sull'immobile", *Il Sole - 24 Ore*, 7.2.2008, p. 27
 Forte N. "La solidarietà dell'acquirente nel pagamento dell'IVA", *Corriere Tributario*, 17, 2008, p. 1355 ss.
 Peirolo M. "Il commento", *Corriere Tributario*, 18, 2008, p. 1473 ss.
 Pessina C., Bollo C. "Finanziaria 2008: la responsabilità del cessionario in materia di Iva", *Il fisco*, 7, 2008, p. I-1163 ss.
 F. Ricca "Iva, lunga vita al privilegio speciale", *Italia Oggi*, 11.3.2008, p. 43

1 PREMESSA

□ *Il nuovo vincolo di responsabilità solidale del cessionario riguarda i trasferimenti immobiliari il cui atto sia rogato a partire dall'1.1.2008. Esso ha fondamento nell'art. 205 della Direttiva 2006/112/CE e va ad aggiungersi alla responsabilità solidale prevista dai co. 1 - 3 dell'art. 60-bis per contrastare il fenomeno delle "frodi carosello".*

L'art. 1 co. 164 della L. 24.12.2007 n. 244 (Finanziaria 2008) ha introdotto, con effetti dall'1.1.2008, una nuova ipotesi di responsabilità solidale del cessionario riguardante i trasferimenti immobiliari²; essa si aggiunge a quella prevista dall'art. 1 co. 386 della L. 30.12.2004 n. 311 (Finanziaria 2005), riferita alle cessioni aventi ad oggetto le categorie di beni elencate nel DM 22.12.2005, ossia:

- autoveicoli, motoveicoli, rimorchi;
- prodotti di telefonia e loro accessori;
- *personal computer*, componenti ed accessori;
- animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche.

Con il novellato co. 3-bis dell'art. 60-bis del DPR 26.10.72 n. 633, risultano pertanto ampliati i casi in cui il cessionario può essere chiamato ad assolvere, in solido con il cedente, l'IVA dovuta in relazione alla cessione posta in essere.

Fondamento normativo

Sul piano comunitario, la norma è allineata all'art. 21 par. 3 della Direttiva 17.5.77 n. 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva CEE), ora art. 205 della Direttiva 28.11.2006 n. 2006/112/CE, secondo cui "(...) gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA".

Si tratta dello stesso fondamento normativo che caratterizza il vincolo di responsabilità solidale di cui ai co. 1 - 3 dell'art. 60-bis del DPR 633/72.

² La nuova responsabilità solidale si applica quindi agli atti rogati a decorrere da tale data (cfr. studio Consiglio Nazionale del Notariato 18.1.2008 n. 16-2008/T, § 4). La circ. Assonime 10.3.2008 n. 16 ancora invece l'efficacia della norma agli "atti di cessione aventi ad oggetto immobili stipulati, ed a fatture emesse, a decorrere dalla predetta data" (1.1.2008).

Al riguardo, seppure il nuovo co. 3-bis faccia riferimento, allo stesso tempo, all'atto di cessione e alla fattura, nei quali deve risultare l'indicazione di un corrispettivo diverso rispetto a quello effettivo, nel sistema dell'IVA, il momento impositivo, cui è "agganciata" la nascita dell'obbligazione tributaria, si verifica, in caso di trasferimento immobiliare, con la stipula del solo rogito (salvo che anteriormente non venga emessa la fattura o non sia pagato, in tutto o in parte, il corrispettivo).

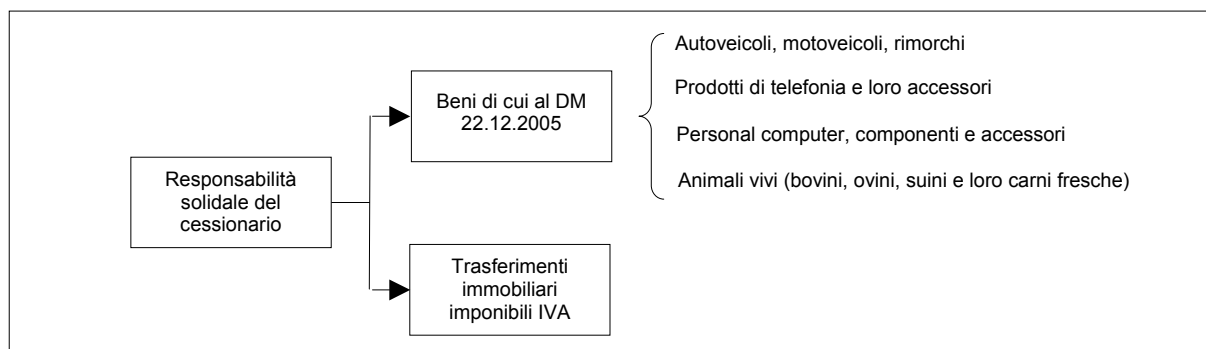


Fig. 1 - Ipotesi di responsabilità solidale del cessionario

2 PRESUPPOSTI DELLA RESPONSABILITÀ DEL CESSIONARIO

- ❑ *I presupposti della responsabilità solidale del cessionario rilevano sotto un triplice profilo. Particolare rilevanza assumono i profili oggettivo e soggettivo, posto che la responsabilità riguarda non solo la maggiore IVA non versata, ma anche la relativa sanzione. Inoltre, dal punto di vista soggettivo, è irrilevante lo status del cessionario (soggetto passivo o "privato").*

Il vincolo di responsabilità solidale introdotto dalla Finanziaria 2008 riguarda i trasferimenti immobiliari, nella specie le cessioni di immobili (fabbricati e aree fabbricabili) soggette ad IVA in regime di imponibilità (e non anche di esenzione).

A ben vedere, l'ambito applicativo della disposizione deve essere circoscritto alle sole ipotesi di imponibilità "ordinaria", con esclusione delle cessioni, aventi per oggetto immobili strumentali, soggette al meccanismo del "reverse charge"; per queste ultime, infatti, la responsabilità del cessionario non è solidale, bensì esclusiva, in quanto tale soggetto è il (solo) debitore d'imposta.

In definitiva, la responsabilità solidale di cui al co. 3-bis dell'art. 60-bis del DPR 633/72 trova applicazione per le cessioni di:

- fabbricati (o porzioni di fabbricati) abitativi poste in essere dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice non oltre quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero;
- fabbricati (o porzioni di fabbricati) strumentali poste in essere dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice non oltre quattro anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero;
- fabbricati (o porzioni di fabbricati) strumentali poste in essere nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio d'impresa o di arte o professione.

Mentre, infatti, le cessioni di fabbricati (o porzioni di fabbricati) abitativi, al di fuori dell'ipotesi citata, sono sempre esenti da IVA, ex art. 10 co. 1 n. 8-bis del DPR 633/72³, per i fabbricati (o porzioni di fabbricati) strumentali, le relative cessioni sono imponibili IVA, con applicazione del "reverse charge", nelle ipotesi di cui alle lett. b) e d) del n. 8-ter dell'art. 10 del DPR 633/72⁴. Si tratta, in particolare, delle⁵:

- cessioni effettuate nei confronti di cessionari con *pro rata* di detrazione non superiore al 25% ("reverse charge" applicabile dall'1.3.2008);
- cessioni per le quali il cedente, nel relativo atto, abbia optato per l'imponibilità ("reverse charge" applicabile dall'1.10.2007).

³ Fatta eccezione per la cessione, ad opera della società costruttrice (o ristrutturatrice), dei fabbricati (o porzioni di fabbricati) abitativi già concessi in locazione per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata, che sconta l'IVA anche se posta in essere dopo il decorso di quattro anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento di recupero.

⁴ Cfr. lett. a-bis del co. 6 dell'art. 17 del DPR 633/72, introdotta dall'art. 1 co. 156 lett. a) della L. 244/2007.

⁵ Sul punto, si veda da ultimo lo studio del Consiglio Nazionale del Notariato 18.1.2008 n. 17-2008/T.

La solidarietà passiva si applica anche alle cessioni di terreni edificabili; i terreni non fabbricabili, infatti, sono esclusi da IVA ai sensi dell'art. 2 co. 3 lett. c) del DPR 633/72.

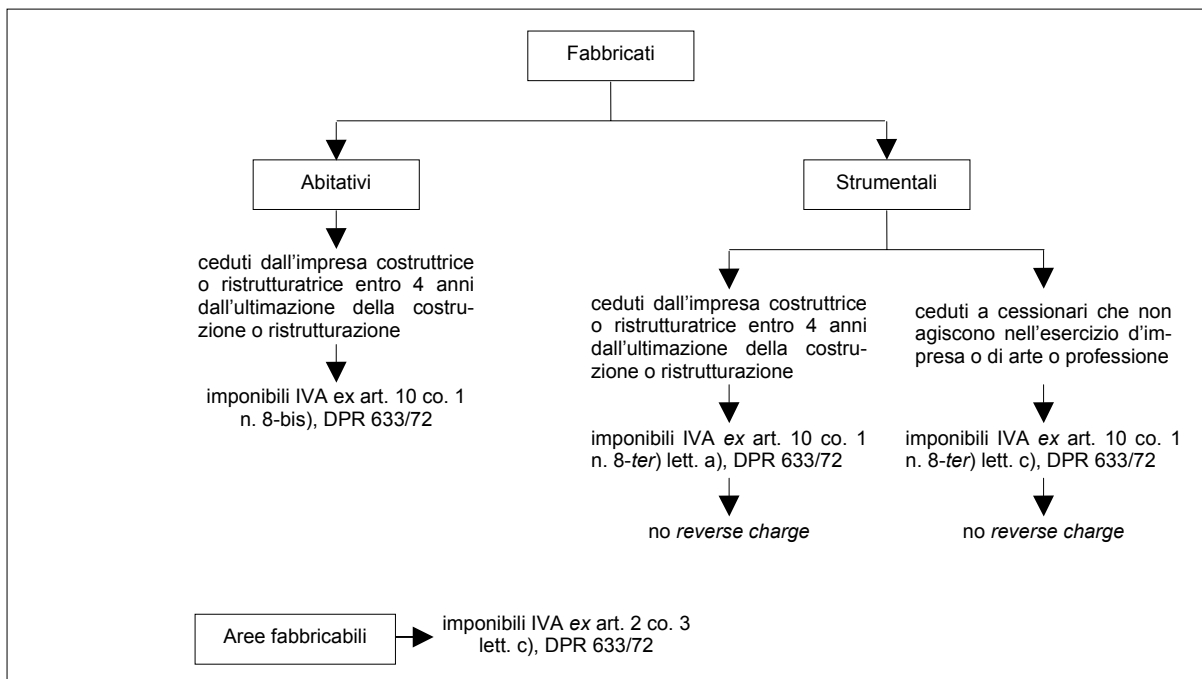


Fig. 2 - Trasferimenti immobiliari per i quali opera la responsabilità solidale

Corrispettivo indicato nell'atto di cessione e nella relativa fattura

La responsabilità solidale sorge ogni qual volta, per accordo delle parti, il corrispettivo indicato nell'atto di cessione dell'immobile e nella relativa fattura sia "diverso" rispetto a quello effettivo.

Invero, la norma intende riferirsi alla sola ipotesi in cui il corrispettivo sia inferiore a quello effettivo, mentre nessuna rilevanza assume il "valore normale" dell'immobile (di cui all'art. 14 co. 3 del DPR 633/72), dovendosi fare esclusivo riferimento al corrispettivo effettivamente pagato⁶. L'Ufficio dovrà pertanto avvalorare la propria pretesa sulla base di elementi presuntivi diversi da quelli basati sulla difformità rispetto al "valore normale".

È stato, quindi, adottato un criterio diverso rispetto a quello, regolato dal co. 3 dell'art. 54 del DPR 633/72⁷, che consente all'Ufficio di rettificare la dichiarazione annuale IVA, desumendo l'esistenza di maggiori operazioni imponibili dal "valore normale" degli immobili, determinato secondo le modalità previste dal provv. Agenzia delle Entrate 27.7.2007^{8,9}.

2.1 PRESUPPOSTO OGGETTIVO

Sotto il profilo oggettivo, la solidarietà del cessionario riguarda non solo l'imposta sulla somma pagata "in nero", ma anche la relativa sanzione, applicata nella misura (variabile) stabilita dall'art. 6 co. 1 del DLgs. 18.12.97 n. 471 (dal 100 al 200% dell'imposta commisurata all'imponibile non correttamente documentato).

2.2 PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

Sotto il profilo soggettivo, invece, la solidarietà passiva prescinde dallo *status* del cessionario, essendo del tutto irrilevante la qualifica (di soggetto IVA o meno) da questi assunta nell'effettuazione dell'acquisto.

⁶ Cfr. studio Consiglio Nazionale del Notariato 16-2008/T (§ 2), *cit.* e circ. Assonime 16/2008 (§ 1), *cit.*

⁷ Nella versione risultante dall'art. 35 co. 2 del DL 4.7.2006 n. 223 (conv. L. 4.8.2006 n. 248).

⁸ Di attuazione dell'art. 1 co. 307 della L. 27.12.2006 n. 296 (Finanziaria 2007).

⁹ Sull'argomento, si rinvia a Corradin C. "Valore normale degli immobili ai fini dell'accertamento (provv. Agenzia delle Entrate 27.7.2007)", *Schede di Aggiornamento*, 8-9, 2007, p. 1371 ss.

Rientrano, quindi, nell'ambito soggettivo di applicazione della norma anche le cessioni poste in essere nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa o di arte o professione, come gli enti non commerciali che esercitano esclusivamente l'attività istituzionale o che, in caso di esercizio anche di un'attività commerciale, utilizzano l'immobile acquistato nell'ambito dell'attività istituzionale.

2.3 PRESUPPOSTO TEMPORALE

Infine, sotto il profilo temporale, la responsabilità solidale sorge nel momento della stipula del rogito notarile, sicché gli eventuali acconti corrisposti anteriormente all'atto di compravendita restano esclusi dal vincolo solidale in esame.

Va tuttavia considerato che *“dopo la stipula del rogito l'acquirente sarà responsabile solidalmente del mancato versamento dell'Iva anche per le violazioni commesse con riferimento ai predetti acconti, purché riferibili all'atto rogato”*¹⁰.

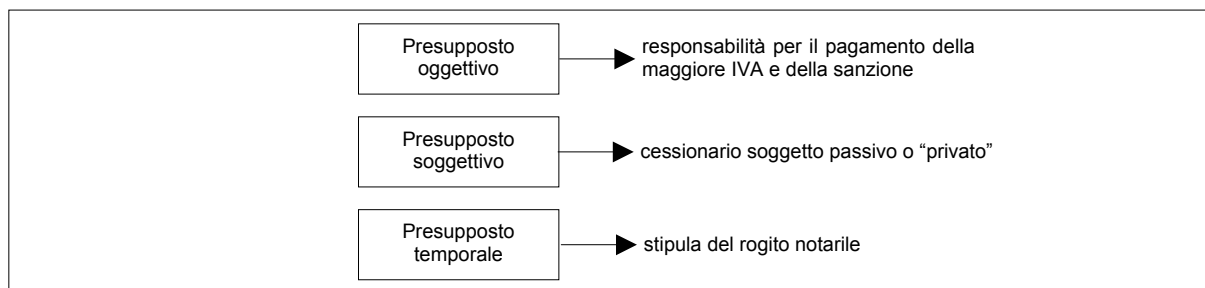


Fig. 3 - Presupposti della responsabilità solidale

3 DIFFERENZE RISPETTO ALLA SOLIDARIETÀ PASSIVA EX ART. 60-BIS CO. 1 - 3 DEL DPR 633/72

- ❑ *Molteplici sono i tratti distintivi della nuova ipotesi di responsabilità solidale rispetto a quella che coinvolge il cessionario nelle operazioni riguardanti i beni di cui al DM 22.12.2005. È, in particolare, irrilevante, ai fini della responsabilità che coinvolge l'ambito immobiliare, il "valore normale" dell'immobile oggetto di compravendita.*

La responsabilità solidale del cessionario nelle cessioni immobiliari, prevista dal nuovo co. 3-bis dell'art. 60-bis del DPR 633/72, è per vari aspetti differente dalla responsabilità solidale del cessionario disciplinata dai precedenti co. 1 - 3. Infatti, la nuova responsabilità:

- riguarda le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, mentre quella di cui all'art. 60-bis co. 1 - 3 del DPR 633/72 riguarda solo i trasferimenti dei beni mobili individuati con il DM 22.12.2005;
- si applica ogni qual volta l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, mentre quella di cui all'art. 60-bis co. 1 - 3 del DPR 633/72 scatta ogni qual volta, allo stesso tempo:
 - un bene di cui al DM 22.12.2005 sia ceduto ad un corrispettivo inferiore al "valore normale";
 - il cedente non provveda a versare l'imposta;
- si applica al cessionario in ogni caso e, quindi, a prescindere che si tratti o meno di un soggetto passivo IVA, mentre l'art. 60-bis co. 1 - 3 del DPR 633/72 riguarda solo i cessionari soggetti passivi IVA;
- si estende:
 - alla differenza tra l'imposta dovuta in base al corrispettivo effettivamente pagato e quella computata sul corrispettivo dichiarato in atto e nelle fatture;
 - alla sanzione (in misura compresa tra il 100% e il 200% dell'ammontare di tale differenza).

¹⁰ Così, studio Consiglio Nazionale del Notariato 16-2008/T (§ 1), cit.

La responsabilità di cui all'art. 60-bis co. 1 - 3 del DPR 633/72, invece, si estende all'intera imposta non versata dal cedente, ma non anche alla relativa sanzione.

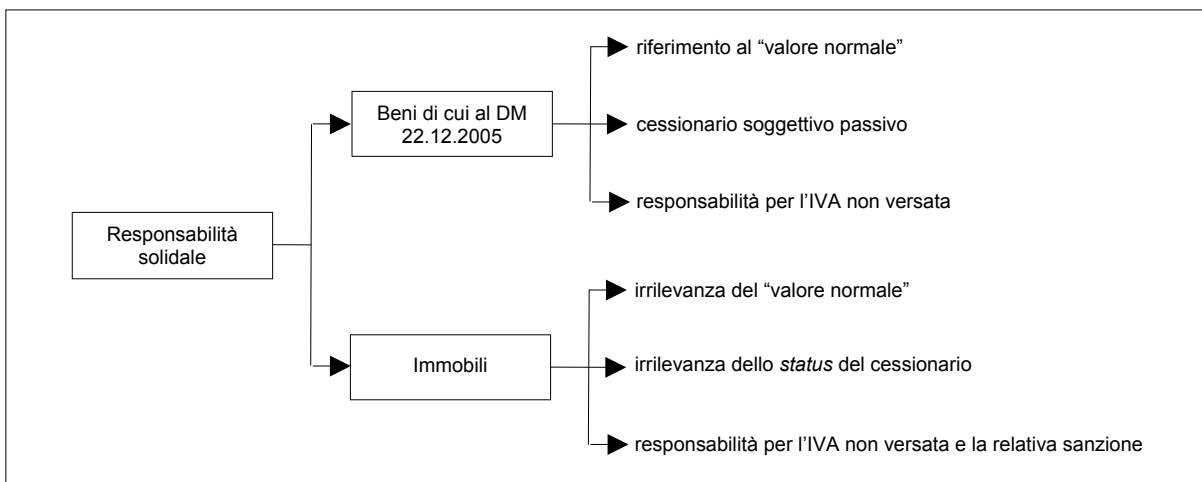


Fig. 4 - Differenze rispetto alla solidarietà passiva ex art. 60-bis co. 1 - 3 del DPR 633/72

4 RECUPERO DELLA MAGGIORE IMPOSTA E DELLA RELATIVA SANZIONE

- ❑ *L'Amministrazione finanziaria, se i presupposti previsti dalla norma risultano integrati, può provvedere al recupero, nei confronti del cessionario o del cedente, sia della maggiore IVA non versata, sia della relativa sanzione.*

I presupposti previsti dal co. 3-bis dell'art. 60-bis del DPR 633/72, ove integrati, consentono all'Amministrazione finanziaria di rivolgersi liberamente al cedente o al cessionario per:

- il recupero della maggiore imposta;
- il pagamento della relativa sanzione.

Come rilevato, la norma prevede che *"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"*.

Responsabilità solidale e azione di regresso

L'art. 1299 c.c. prevede che il debitore solidale che ha pagato l'intero debito può ripetere dai condebitori solo la parte di ciascuno di essi.

Posto che il presupposto impositivo è realizzato dal solo soggetto cedente, si ritiene che, nel caso in oggetto, la solidarietà possa definirsi dipendente¹¹.

Di conseguenza, l'eventuale azione di regresso potrà avvenire per l'intero, in quanto è l'obbligato principale che realizza il fatto indice di capacità contributiva.

Ciò premesso, occorre distinguere l'ipotesi in cui il potenziale attore (ovvero colui che agisce in regresso) sia il cedente da quella in cui sia il cessionario.

Nel primo caso, il cedente è comunque debitore dell'imposta, per cui, a prescindere dalla qualifica del cessionario ("privato" o soggetto IVA), non potrebbe agire in regresso.

¹¹ La solidarietà tributaria si divide in paritetica e dipendente. Nell'ipotesi della solidarietà paritetica, il presupposto impositivo è realizzato da entrambi i coobbligati solidali (è il caso, ad esempio, delle parti contraenti nell'imposta di registro). Per contro, nella solidarietà dipendente, uno solo dei coobbligati (c.d. "obbligato principale") realizza il presupposto d'imposta. È il caso del notaio che, sebbene sia considerato responsabile in solido per l'imposta di registro, non realizza il presupposto dell'imposta.

Quanto esposto trova conferma nell'art. 60 co. 6 del DPR 633/72, 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 di cessionari di beni o dei committenti di servizi”*.

Nel secondo caso, occorrerebbe distinguere ulteriormente:

- l'ipotesi del cessionario/“privato”, ove si ritiene che l'azione di regresso possa essere esercitata solo per le sanzioni irrogate dall'Ufficio (in tal caso, infatti, l'IVA graverebbe comunque sul cessionario, in virtù della sua qualifica di consumatore finale);
- dall'ipotesi del cessionario/soggetto IVA, ove si ritiene che il regresso possa essere esercitato per l'intero (come può desumersi dall'art. 17 co. 1 del DPR 633/72 e dall'art. 205 della Direttiva 112/2006/CE)^{12, 13}.

5 REGOLARIZZAZIONE DELLA VIOLAZIONE DA PARTE DEL CESSIONARIO

- ❑ *La procedura di regolarizzazione prevista dalla norma è riferita al solo cessionario che non abbia agito nell'esercizio d'impresa o di arte o professione. In caso contrario, infatti, si applica la procedura “ordinaria”, relativa al ricevimento di fattura irregolare, prevista dal DLgs. 471/97.*

Il secondo periodo del co. 3-*bis* dell'art. 60-*bis* stabilisce la procedura di regolarizzazione di cui il cessionario, che non abbia agito in qualità di soggetto IVA, può avvalersi per evitare l'insorgenza, nei suoi confronti, della responsabilità solidale.

La norma nulla dispone con riguardo al cessionario che agisca nell'esercizio d'impresa o di arte o professione, in quanto la procedura di regolarizzazione è, in questo caso, quella prevista dall'art. 6 co. 8 lett. b) del DLgs. 471/97¹⁴.

Entro il termine decadenziale previsto dall'art. 57 del DPR 633/72, resta peraltro salva la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di accertare l'eventuale ulteriore maggiore corrispettivo rispetto a quello regolarizzato dal cessionario. In tale ipotesi, alla luce delle considerazioni *retro* esposte, la maggiore IVA e le relative sanzioni possono essere pretese solo in capo al cedente, debitore d'imposta dell'operazione¹⁵.

5.1 CESSIONARIO CHE NON AGISCE NELL'ESERCIZIO D'IMPRESA O DI ARTE O PROFESSIONE

La regolarizzazione presuppone, allo stesso tempo, il versamento della maggiore imposta dovuta entro 60 giorni dalla stipula dell'atto di compravendita e, sempre entro il suddetto termine, la presentazione all'Ufficio competente di copia dell'attestazione del pagamento corredata dalle fatture oggetto di regolarizzazione.

Sul punto, Assonime¹⁶ osserva come tale procedura sia espressamente riservata ai soli cessionari che non agiscano nell'esercizio d'impresa o di arte o professione.

Esempio

Si ipotizzi che, in data 15.3.2008, un'impresa immobiliare di costruzione stipuli l'atto notarile di vendita relativo ad una unità immobiliare classata come A/3, al corrispettivo di 120.000,00 euro.

In veste di cessionario figura un “privato” (non soggetto passivo IVA).

In assenza dei requisiti necessari per l'applicazione dell'agevolazione “prima casa”, l'IVA deve essere calcolata in base all'aliquota ridotta del 10%.

L'impresa versa nei termini l'IVA addebitata a titolo di rivalsa al cessionario.

In seguito, l'Ufficio, adducendo idonei elementi probatori circa il corrispettivo effettivamente pagato, che risulta pari ad euro 150.000,00, procede a recuperare in capo al cessionario:

¹² Infatti, da un lato, l'art. 17 co. 1 del DPR 633/72 stabilisce che l'imposta è dovuta dal soggetto che effettua la cessione del bene, dall'altro, l'art. 205 della Direttiva 112/2006/CE dispone che *“gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA”*.

¹³ Cfr. circolare 16/2008 (§ 1), *cit.*

¹⁴ Cfr. studio Consiglio Nazionale del Notariato 16-2008/T (§ 3), *cit.* e circ. Assonime 16/2008 (§ 2), *cit.*

¹⁵ Cfr. Pessina C., Bollo C. “Finanziaria 2008: la responsabilità del cessionario in materia di Iva”, *Il fisco*, 7, 2008, p. I-1166.

¹⁶ Cfr. circ. 16/2008 (§ 2), *cit.*

- l'IVA dovuta sulla differenza, pari ad euro $(150.000,00 - 120.000,00) \times 10/100 =$ euro 3.000,00;
- la sanzione, applicata su scelta dell'Ufficio nella misura minima, pari ad euro 3.000,00 (100% dell'imposta omessa).

Il cessionario, per evitare di incorrere in tale eventualità, entro il 14.5.2008, deve:

- versare la maggiore imposta (euro 3.000,00);
- presentare all'Ufficio delle Entrate territorialmente competente nei suoi confronti:
 - la ricevuta dell'avvenuto versamento dell'imposta (modello F24);
 - la copia delle fatture oggetto di regolarizzazione.

5.2 CESSIONARIO CHE AGISCE NELL'ESERCIZIO D'IMPRESA O DI ARTE O PROFESSIONE

Se il cessionario riveste la qualifica di soggetto passivo IVA, la regolarizzazione da effettuare è, come detto, quella "ordinaria", prevista dalla lett. b) del co. 6 dell'art. 8 del DLgs. 471/97 con riferimento all'ipotesi di ricevimento di fattura irregolare.

Modalità di regolarizzazione

In sostanza, il cessionario, entro 30 giorni dalla registrazione del documento ricevuto, è tenuto a presentare, all'Ufficio delle Entrate competente, un'autofattura in duplice esemplare recante l'indicazione del corrispettivo effettivamente pagato, previo versamento della maggiore imposta dovuta tramite il modello F24 (codice tributo 9399).

In caso di regolarizzazione, l'IVA spontaneamente versata può essere detratta, come si desume dall'art. 6 co. 9 del DLgs. 471/97, che impone al cessionario di annotare l'autofattura nel registro degli acquisti, di cui all'art. 25 del DPR 633/72.

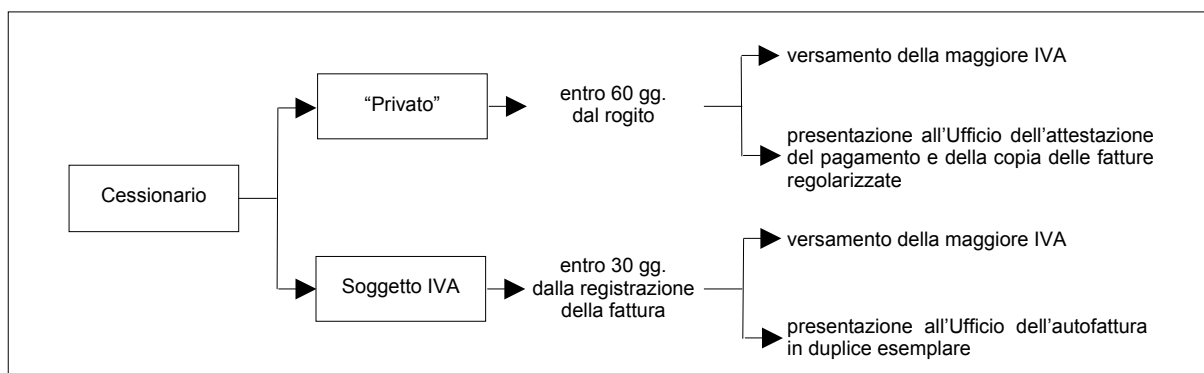


Fig. 5 - Procedure di regolarizzazione

6 CONSEGUENZE DELLA MANCATA REGOLARIZZAZIONE

- ❑ Mentre il cessionario soggetto IVA che non regolarizza la violazione soggiace ad apposita sanzione amministrativa, il cessionario "privato", se non provvede alla regolarizzazione, risulta esposto "solo" al vincolo solidale.

Entrambe le procedure consentono al cessionario di sottrarsi dal pagamento della sanzione amministrativa¹⁷.

Riguardo alle conseguenze della mancata regolarizzazione, ferma restando la responsabilità solidale del cessionario, un'autonoma sanzione (pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 258 euro) è prevista, dal citato co. 6 dell'art. 8 del DLgs. 471/97, solo se il cessionario agisce nell'esercizio d'impresa o di arte o professione.

¹⁷ Sui riflessi della regolarizzazione rispetto alla dichiarazione sostitutiva di atto notorio, da presentare, all'atto della cessione, ai sensi dell'art. 35 co. 22 del DL 223/2006, si veda lo studio Consiglio Nazionale del Notariato 16-2008/T (§ 3), cit.

Ove, infatti, quest'ultimo sia privo di soggettività passiva, opera esclusivamente la responsabilità solidale con il cedente, estesa al pagamento della sanzione; quindi, al cessionario non si applica nessuna autonoma sanzione per l'omessa regolarizzazione.

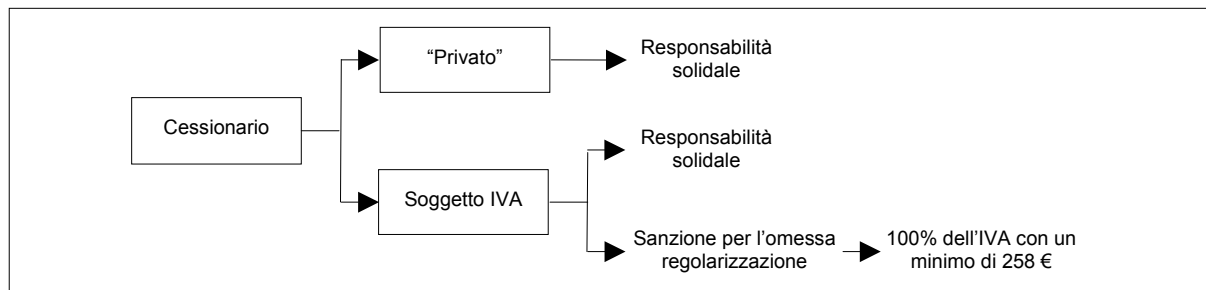


Fig. 6 - Effetti dell'omessa regolarizzazione

7 PRIVILEGIO SPECIALE DELLO STATO

- ❑ *In base al c.d. "diritto di seguito", il privilegio speciale dello Stato sui beni immobili oggetto di cessione si estende all'ipotesi in cui il cessionario solidalmente responsabile sia un "privato", con ripercussioni in ordine alla sicurezza nella circolazione dei beni.*

La nuova responsabilità solidale deve essere coordinata con l'art. 62 co. 5 del DPR 633/72, secondo cui, per le imposte e le pene pecuniarie dovute dal cessionario o dal committente, lo Stato ha privilegio speciale ai sensi degli artt. 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.

Tale disposizione è stata modificata dall'art. 1 co. 165 della L. 244/2007, che ha eliminato le parole "ai sensi dell'art. 41"; quest'ultima norma, riguardante le violazioni dell'obbligo di fatturazione, è stata infatti abrogata dall'art. 16 co. 1 lett. a) del DLgs. 471/97.

Diritto di seguito

Il privilegio speciale dello Stato sui beni immobili oggetto di cessione si estende, quindi, all'ipotesi in cui il cessionario solidalmente responsabile sia un "privato".

Lo Stato può pertanto rivolgersi non solo al primo cessionario, ma anche ai successivi cessionari dello stesso immobile, senza che questi possano avvalersi del beneficio della preventiva escussione del debitore; la pretesa erariale, in particolare, può essere azionata finché non si verifichi la decadenza della stessa, ovvero la prescrizione del credito IVA¹⁸.

Secondo Assonime¹⁹, l'effetto indotto dalle modifiche apportate dalla Finanziaria 2008 "non giova certo alla sicurezza nella circolazione dei beni, 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 successioni, non è previsto un apposito termine per l'estinzione del privilegio speciale immobiliare".

¹⁸ Cfr. Busani A. "Iva evasa, rischio sull'immobile", *Il Sole - 24 Ore*, 7.2.2008, p. 27.

¹⁹ Cfr. circ. 16/2008 (§ 3), *cit.*

