

Riviste

La responsabilità solidale nelle vendite di immobili

 *Consulente Immobiliare* | 31 maggio 2008 | n. 815 | p. 1063 | di **Portale Renato , Romano Giuseppe**

Con la circ. n. 16 del 10 marzo 2008, l'Assonime è intervenuta sulla disposizione della Finanziaria 2008 che ha previsto una nuova ipotesi di responsabilità solidale del cessionario relativa al settore immobiliare, definendo responsabile in solido l'acquirente di un immobile venduto da un contribuente IVA per l'imposta dovuta e la sanzione applicabile, se la vendita è sotto fatturata.

Per contrastare le frodi IVA e agevolare la riscossione dell'imposta la Finanziaria 2005 ha inserito nel D.P.R. 633/1972 l'art. 60 bis, prevedendo, in determinate ipotesi, la responsabilità solidale del cessionario nel pagamento dell'imposta. Questa tipologia di responsabilità solidale opera in caso di acquisto inferiore al valore normale di determinati beni individuati da un apposito decreto ministeriale (automobili, telefoni, personal computer, animali vivi e loro carni). In questo caso, se il venditore ha omesso il pagamento dell'IVA, il cessionario, soggetto passivo di imposta, potrà essere chiamato a risponderne in via solidale. La norma si applica solamente per l'omesso pagamento dell'IVA e non si estende alle sanzioni.

Con la Finanziaria 2008 è stato integrato il citato art. 60 bis del D.P.R. 633/1972, con l'introduzione del comma 3 bis, ed è stata prevista una nuova e ulteriore ipotesi di responsabilità solidale del cessionario nel settore dei trasferimenti immobiliari.

La nuova disposizione stabilisce che, nell'ipotesi in cui nell'atto di cessione avente a oggetto un immobile e nella relativa fattura sia indicato un corrispettivo diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio d'impresa, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'IVA calcolata sulla differenza tra l'effettivo ammontare del corrispettivo e quello risultante dall'atto di cessione e, inoltre, della relativa sanzione.

La responsabilità solidale per le vendite di immobili, quindi, è molto diversa dalle precedenti: si applica solamente se il valore dichiarato della compravendita immobiliare è diverso dal prezzo effettivamente corrisposto (senza che abbia alcun rilievo il valore normale); non riguarda solamente l'IVA, ma è estesa anche alle sanzioni; si applica anche nei confronti di cessionari che non sono soggetti passivi di imposta. L'Assonime, con la circ. n. 16 del 10 marzo 2008, è intervenuta per commentare la nuova disposizione precisando, inoltre, i rapporti con la disciplina dei privilegi.

Responsabilità solidale nella cessione di immobili

Condizioni	Solidarietà	Esclusione
------------	-------------	------------

<p>Il corrispettivo indicato nell'atto non corrisponde a quello effettivamente pagato. La responsabilità solidale è prevista anche per il cessionario non soggetto passivo IVA</p>	<p>Imposta e sanzioni</p>	<p>Regolarizzazione dell'operazione con il versamento dell'imposta dovuta</p>
--	---------------------------	---

<p>Vendita di beni inferiore al valore normale</p>	<p>I primi 3 commi dell'art. 60 bis del D.P.R. 633/1972 prevedono la solidarietà passiva a carico dell'acquirente al verificarsi congiuntamente delle seguenti condizioni:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. la cessione è riferita a determinati beni, individuati con decreto ministeriale su proposta degli organi di controllo e sulla base di analisi che abbiano dimostrato l'obiettivo diffusione di fenomeni di frode; 2. la cessione dei beni è stata effettuata a un prezzo inferiore al loro valore normale; 3. il cessionario è soggetto passivo IVA; 4. il cedente non ha versato l'imposta relativa alla cessione effettuata. In presenza delle predette condizioni il cessionario è responsabile in solido con il venditore limitatamente all'imposta non versata da quest'ultimo. La responsabilità del cessionario è solidale ed è limitata alla sola imposta. Non si estende alle sanzioni dovute dal cedente per la violazione dell'obbligo di versamento dell'imposta e non si applica ad acquirenti privati o comunque a contribuenti che non sono soggetti IVA.
<p>Tipologia di beni</p>	<p>Le norme sulla responsabilità solidale, introdotte dalla Finanziaria 2005, sono rimaste inoperative per quasi un anno, in attesa dell'emanazione di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che indicasse i beni più a rischio di frode. Il D.M. 22 dicembre 2005 ha individuato le seguenti categorie di beni per le quali opera la solidarietà nel pagamento dell'IVA tra il cedente e il cessionario:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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 e 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).
<p>Cause di non applicabilità</p>	<p>In caso di omesso versamento dell'imposta relativa a una cessione effettuata a un prezzo inferiore al valore normale, il cessionario può evitare di rispondere solidalmente dell'IVA non versata qualora dimostri, su base documentale, che il prezzo vantaggioso della cessione non è connesso al mancato pagamento dell'imposta, ma è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili ovvero da specifiche disposizioni di legge. In sostanza, l'aver corrisposto un prezzo inferiore al valore normale deve trovare un riscontro oggettivo, in motivazioni tali che si possa desumere che la riduzione dipenda da cause diverse dal mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente.</p>
<p>Presunzione relativa</p>	<p>In sostanza, quindi, tale disposizione introduce una nuova figura di presunzione legale <i>iuris tantum</i> che comporta l'inversione dell'onere della prova. Infatti, normalmente, l'esistenza di un debito nei confronti dell'erario deve essere dimostrata dall'Amministrazione finanziaria; in questo caso, invece, è il debitore a dover fornire la prova contraria, giustificando l'acquisto inferiore al valore normale del bene e documentando oggettivamente che il minor corrispettivo pagato è dovuto a circostanze diverse da quelle dell'evasione effettuata a monte. Tale posizione, particolarmente penalizzante per il contribuente, deriva dalla preoccupante estensione del fenomeno delle frodi IVA e dall'evidente anomalia di un acquisto effettuato a valori troppo bassi che il legislatore ha voluto interpretare come indizio di un accordo fraudolento tra il cedente e il cessionario finalizzato all'evasione dell'IVA.</p>

<p>Determinazione del valore normale</p>	<p>Per la determinazione del valore normale occorre fare riferimento alle indicazioni previste all'art. 14 del D.P.R. 633/1972 e quindi occorrerà determinare il prezzo mediamente praticato:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per i beni della stessa specie o similari; - in condizioni di libera concorrenza in quanto non deve essere influenzato da altri elementi, come per esempio cessioni tra casa madre e filiali, o tra società controllata e controllante; - al medesimo stadio di commercializzazione poiché il valore è diverso se la cessione viene effettuata da un produttore, o da un commerciante all'ingrosso o da un dettagliante; - nel tempo e nel luogo in cui i beni sono stati acquistati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. <p>Lo stesso articolo prevede che per determinare il valore normale si potrà far riferimento alle leggi in vigore se i beni sono soggetti alla disciplina legale dei prezzi, ovvero alle mercuriali e ai listini della camera di commercio se si tratta di beni in condizioni di libero mercato.</p>
<p>Responsabilità solidale nelle compravendite immobiliari</p>	<p>La responsabilità solidale tra cedente e cessionario, prevista dall'art. 60 bis, comma 3 bis, del D.P.R. 633/1972, si applica alle cessioni aventi per oggetto un immobile ovvero a tutti quegli atti a titolo oneroso, soggetti a IVA, che consentono il trasferimento della proprietà di un bene immobile (fabbricati o aree edificabili). Si applica, inoltre, agli atti che costituiscono o trasferiscono diritti reali di godimento su beni immobili.</p>
<p>Corrispettivo dichiarato inferiore a quello reale</p>	<p>Affinché possa scattare tale responsabilità è necessario che il corrispettivo indicato nell'atto di vendita e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo. Secondo l'Assonime la previsione legislativa «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 inferiore 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 questione». In altre parole la responsabilità solidale del cessionario non è applicabile nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 54 comma 3, del D.P.R. 633/1972, accerti una maggiore imposta sulla base del valore normale degli immobili, determinato ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. 633/1972, ma è necessario che venga provato che il corrispettivo effettivo è superiore a quello indicato in atto.</p>
<p>Solidarietà per IVA e sanzioni</p>	<p>La nuova ipotesi di solidarietà riguarda non solo il pagamento dell'imposta, ma anche la relativa sanzione, prevista dall'art. 6 comma 1, del D.Lgs. 471/1997, compresa fra il cento e il duecento per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato. Per la prima volta la responsabilità solidale nel pagamento dell'IVA, già prevista per i cessionari che rivestono la qualifica di soggetti passivi d'imposta, viene estesa anche ai privati, ossia a coloro che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni e che, in base ai principi generali in materia di IVA, non dovrebbero essere mai responsabili verso lo Stato del pagamento di tale imposta pur restandone incisi (contribuenti di fatto, ma non di diritto).</p>
<p>Diritto di regresso</p>	<p>Trattandosi di responsabilità solidale l'Amministrazione finanziaria, in presenza dei requisiti indicati dalla norma (cessione immobiliare con indicazione nell'atto e nella fattura di un corrispettivo inferiore al reale), può chiedere il pagamento della maggior imposta e della relativa sanzione indifferentemente al cedente o al cessionario. Secondo l'Assonime, però, se al pagamento di tali somme provvede il cessionario, questo potrà comunque rivalersi nei confronti del cedente, che rimane il soggetto debitore dell'imposta ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. 633/1972.</p>

<p>Regolarizzazione della violazione</p>	<p>I cessionari che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni possono evitare il pagamento della sanzione se, entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto, provvedono a regolarizzare la violazione con il versamento della maggiore imposta dovuta. Entro lo stesso termine l'acquirente deve presentare all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente nei suoi confronti una copia dell'attestazione di pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione.</p>
<p>Cessionario soggetto passivo IVA</p>	<p>Tale procedura è riservata solamente al cessionario che non riveste la qualifica di soggetto passivo ai fini dell'IVA, mentre il cessionario che agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può effettuare la regolarizzazione con le modalità previste dall'art. 6, comma 8, lett. b) , del D.Lgs. 471/1997. Tale norma prevede, infatti, una specifica ipotesi di regolarizzazione in caso di ricevimento di una fattura irregolare. Per non essere assoggettato a sanzione l'acquirente, entro trenta giorni dalla registrazione della fattura, deve versare la maggiore imposta dovuta e presentare all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni prescritte dall'art. 21 del D.P.R. 633/1972. Una volta che la regolarizzazione è stata eseguita, un esemplare del documento, con l'attestazione della regolarizzazione e del pagamento, è restituito dall'ufficio al contribuente che deve registrarlo ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 633/1972 per esercitare il diritto alla detrazione.</p>
<p>Omessa regolarizzazione</p>	<p>In caso di omessa regolarizzazione, quindi:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. il cessionario che agisce nell'esercizio d'impresa, arti o professioni è assoggettato alla sanzione autonoma pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro, prevista dall'art. 6 comma 8, del D.Lgs. 471/1997; 2. il cessionario privato non è soggetto a una autonoma sanzione, ma rimane solidalmente responsabile per la violazione commessa dal cedente sia per il pagamento dell'imposta che per la sanzione.
<p>Rapporti con la disciplina dei privilegi</p>	<p>Particolarmente importante è l'analisi fatta dall'Assonime con la circ. n. 16/2008 sui rapporti tra la nuova ipotesi di responsabilità solidale e la disciplina dei privilegi. L'art. 62 comma 5, del D.P.R. 633/1972 - nel testo risultante dalle modifiche apportate dall'art. 1, comma 165, della Finanziaria 2008 - prevede che per le imposte e le sanzioni amministrative dovute dal cessionario o committente lo Stato ha privilegio speciale ai sensi degli artt. 2758 e 2772 cod. civ. 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 cod. civ.</p>
<p>Diritto di seguito</p>	<p>Con l'introduzione della nuova ipotesi di responsabilità solidale per le compravendite immobiliari il privilegio speciale dello Stato sull'immobile oggetto della cessione è esteso anche alla fattispecie in cui il cessionario solidalmente responsabile sia un acquirente privato. In base al diritto di seguito che qualifica il privilegio lo Stato, per soddisfare la pretesa erariale, potrà rivolgersi non solo al primo cessionario ma anche ai successivi acquirenti dell'immobile in questione, che potranno quindi essere chiamati a rispondere per irregolarità commesse da altri.</p>

