
BIBLIOTECA EUTEKNE

La solidarietà passiva del cessionario

/ Alfio Cissello

(Documento aggiornato a agosto 2018)

Il sistema prevede alcune ipotesi di solidarietà in caso di cessioni eseguite ad un prezzo inferiore al "valore normale", nonché per le cessioni immobiliari anche ove il cessionario sia un privato consumatore, se è stato occultato il corrispettivo.

Alfio CISSELLO

1 PREMESSA

L'art. 60-*bis* del DPR 633/72 individua ipotesi in cui il cessionario è obbligato solidale per l'imposta (1):

- le cessioni di determinati beni come le autovetture effettuate a prezzi inferiori al valore normale;
- le cessioni immobiliari.

In queste situazioni, occorre interrogarsi sia sulle sanzioni che possono essere irrogate al cessionario sia sull'obbligo, in capo a questi, di regolarizzare l'operazione ai sensi dell'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97.

L'ufficio competente per l'accertamento e per l'irrogazione delle sanzioni dovrebbe essere quello ove è sito il domicilio fiscale del cessionario (2).

Operano i principi generali in tema di solidarietà, dunque, nonostante non si condivida il menzionato orientamento, sembra che al cessionario possa essere notificato direttamente l'atto esattivo (ad esempio, la cartella di pagamento), non avendo l'ufficio l'obbligo di notificare il previo accertamento emesso in capo al cedente (3) (4).

2 CESSIONI SOGGETTE AL CRITERIO DEL "VALORE NORMALE"

L'art. 60-*bis* co. 1 del DPR 633/72 prevede una solidarietà tra cedente e cessionario tenuto agli adempimenti contemplati dal menzionato decreto, per cessioni effettuate a prezzo inferiore al "valore normale", nelle ipotesi indicate dal DM 22.12.2005, quindi quelle concernenti gli autoveicoli, motori e rimorchi, i prodotti in materia di telefonia e i loro accessori, i *personal computer*, le componenti e gli accessori, gli animali vivi della specie bovina, ovina e suina, comprese le loro carni fresche, quelle riguardanti gli pneumatici e i carburanti per autotrazione (5).

Secondo l'art. 14 co. 1 del DPR 633/72, il "valore normale" va inteso come l'importo che il cessionario/committente, allo stesso stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni/prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in libera concorrenza, ad un cedente/prestatore indipendente per ottenere i beni/servizi in oggetto nel tempo e nel luogo di tale cessione/prestazione. Qualora non siano accertabili cessioni di beni/prestazioni di servizi analoghe, il valore normale, per le cessioni di beni è dato dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, ovvero, in mancanza, dal prezzo di costo, determinati nel momento in

cui si effettuano tali operazioni. Per le prestazioni di servizi, il valore normale, se non sono accertabili prestazioni di servizi analoghe, è pari alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi (art. 14 co. 2 del DPR 633/72).

Per evitare la solidarietà, il cessionario può dimostrare che il prezzo è inferiore al "valore normale" a causa di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che, ad ogni modo, non è connesso al mancato pagamento del tributo. La disposizione va interpretata ritenendo che il cessionario, per essere esonerato dalla responsabilità solidale, deve dimostrare "*documentalmente*" che il pagamento di un prezzo inferiore al valore normale trova riscontro "*in motivazioni ovviamente diverse dal mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente*" (circ. Agenzia delle Entrate 26.9.2005 n. 41, § 6).

La solidarietà concerne l'imposta non versata dal cedente, quindi non si estende alle sanzioni (circ. Agenzia delle Entrate 26.9.2005 n. 41, § 6) **(6)**, e riguarda i soli soggetti IVA **(7)**.

2.1 COMPATIBILITÀ CON IL DIRITTO COMUNITARIO

È stato affermato che, trattandosi di solidarietà contemplata dal legislatore, è irrilevante che il cessionario/committente, per varie ragioni, non potesse essere a conoscenza che la vendita era avvenuta per un prezzo inferiore al valore di mercato (C.T. Prov. Cuneo 19.1.2012 n. 18/3/12).

Detto principio, in armonia con la natura genetica della solidarietà, potrebbe, però, non essere coerente con il diritto comunitario.

La Corte di Giustizia UE (11.5.2006 causa C-384/04), relativamente ad una controversia concernente una società di diritto inglese, ha affermato che gli Stati membri possono prevedere, nel rispetto dei principi generali di diritto comunitario (nella specie, dei principi di proporzionalità e della certezza del diritto), che un soggetto diverso dal fornitore sia responsabile solidale per il pagamento dell'IVA non versata a condizione che, al momento della cessione effettuata, fosse a conoscenza del fatto o aveva ragionevoli motivi per sospettare che tutta o parte dell'IVA dovuta per tale cessione, ovvero per qualsiasi altra cessione precedente o successiva dei medesimi beni, non sarebbe stata versata **(8)**.

La pronuncia dei giudici comunitari potrebbe essere rilevante anche ai fini dell'operatività dell'art. 60-*bis* del DPR 633/72, tenuto conto che la prova contraria posta a carico del cessionario, essendo vincolata su base documentale, risulta eccessivamente rigorosa, e, come visto, appare pure irrilevante l'elemento soggettivo.

2.2 ONERE DELLA PROVA

Per l'onere della prova, ci sono opinioni discordanti in giurisprudenza.

Spetta, secondo un primo nonché condivisibile orientamento, all'Agenzia delle Entrate dimostrare il presupposto di applicazione della solidarietà, ovvero che la cessione è avvenuta per un prezzo inferiore al "valore normale" (C.T. Prov. Cuneo 28.9.2012 n. 129/2/12, C.T. Reg. Milano 5.5.2016 n. 2616/13/16 e C.T. Reg. Firenze 20.2.2017 n. 504/31/17).

Invece, secondo altre pronunce, detto onere incombe al contribuente (C.T. Prov. Treviso 14.1.2013 n. 2/6/13 e C.T. Prov. Torino 30.5.2011 n. 43/20/11).

Per dimostrare che la cessione è avvenuta ad un prezzo congruo, nel settore automobilistico sono stati ritenuti ammissibili i listini di riviste del settore, come "Motornet" (C.T. Reg. Bari 21.10.2016 n. 2506/11/16) e "Eurotax" (C.T. Reg. Perugia 17.4.2013 n. 39/1/13) **(9)**.

2.3 OBBLIGO DI REGOLARIZZAZIONE A CARICO DEL CESSIONARIO

Per effetto dell'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97, il cessionario/committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni e servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare, è punito, salva la responsabilità del

cedente, con la sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250,00 euro per ogni singola violazione.

Tuttavia, la sanzione può essere evitata se egli provvede alla regolarizzazione dell'operazione in base alle seguenti modalità:

- se non ha ricevuto la fattura, entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni di cui all'art. 21 del DPR 633/72, sulla fatturazione dell'operazione;
- se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, entro il trentesimo giorno successivo a quello di registrazione, il documento di cui sopra, previo pagamento dell'imposta.

Relativamente alla necessità di regolarizzazione del cessionario, pena la sanzione indicata, in dottrina è stato osservato che, come affermazione generale, non vi sarebbe alcun obbligo, almeno nella fatturazione inferiore al valore normale (10). Infatti, riprendendo l'orientamento della Suprema Corte (11), optare per una soluzione diversa significherebbe affermare che il cessionario debba sindacare le valutazioni giuridiche del cedente sulla delineazione del "valore normale", il che desta perplessità.

A conclusioni diverse occorrerebbe giungere per l'omessa fatturazione, posto che in tal caso appare arduo sostenere che, siccome si rientra nel criterio del "valore normale", il cessionario non abbia nessun obbligo.

3 TRASFERIMENTI IMMOBILIARI

Nei trasferimenti di immobili e di diritti reali immobiliari, l'art. 60-*bis* co. 3-*bis* del DPR 633/72 prevede una disciplina particolare. Infatti, se l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione è diverso da quello effettivo, il cessionario è responsabile in solido sia per le imposte sia per le sanzioni anche se agisce al di fuori dell'esercizio dell'impresa (12).

La solidarietà presuppone il mancato versamento dell'imposta o della differenza di imposta ad opera del cedente, e si estende alla "relativa sanzione".

Per ciò che riguarda la responsabilità a titolo sanzionatorio, il cessionario privato consumatore risponde per le sanzioni che possono essere irrogate al cedente, quindi per irregolare fatturazione (dal 90% al 180% del tributo, ai sensi dell'art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97) e per l'eventuale omesso versamento che sia scaturito dall'irregolare fatturazione (del 30% o del 15%, ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 471/97) (13). Non sussiste solidarietà, invece, per il tardivo/omesso versamento dell'IVA dichiarata, posto che per tale violazione rimane punibile il solo cedente.

Se il cessionario è un soggetto IVA, oltre alla responsabilità solidale descritta, l'Agenzia delle Entrate potrà irrogare l'autonoma pena del 100% del tributo per omessa regolarizzazione, ex art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97 (14).

3.1 OBBLIGO DI REGOLARIZZAZIONE A CARICO DEL CESSIONARIO

L'art. 60-*bis* co. 3-*bis* del DPR 633/72 contempla una procedura di regolarizzazione a carico del cessionario che agisce in qualità di privato.

A tal fine, egli, per evitare che scatti la solidarietà, deve versare l'imposta entro 60 giorni dalla stipula dell'atto, e, entro il medesimo termine, presentare all'ufficio competente nei suoi confronti copia dell'attestazione di pagamento e delle fatture oggetto di regolarizzazione.

Invece, se il cessionario è un soggetto passivo IVA, rimane ferma la procedura dell'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97. Però, come sostenuto in dottrina, anche se il cessionario provvedesse alla regolarizzazione dell'operazione nei modi ivi prescritti, potrebbe permanere nei suoi riguardi la responsabilità solidale per il pagamento della sanzione applicabile al cedente (15).

La "violazione" si perfeziona, per il cessionario privato consumatore, decorsi 60 giorni dalla stipula dell'atto, mentre se questi fosse un soggetto IVA, come prevede l'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97, decorsi 30 giorni dall'avvenuta registrazione dell'acquisto **(16)**.

In merito al ravvedimento, non vi sono dubbi sull'operatività dell'istituto se il cessionario è un soggetto IVA. Invece, se quest'ultimo fosse un privato, in dottrina è stato sostenuto che non si rientra nella responsabilità "diretta" per sanzioni, da qui l'impossibilità che il cessionario sani la propria posizione **(17)**.

Detta affermazione può, invero, essere confutata sulla base del fatto che nessuna norma impone che, ai fini del ravvedimento, il cessionario non possa essere un obbligato solidale, non a caso l'art. 13 del DLgs. 472/97, tra le cause ostative al ravvedimento, menziona l'inizio di un controllo non solo nei confronti del contribuente, ma anche del coobbligato in solido **(18)**.

3.2 CESSIONI IMMOBILIARI E AGEVOLAZIONI "PRIMA CASA"

Nel recupero dell'IVA da versare per il disconoscimento dell'agevolazione "prima casa", l'art. 1 nota II-*bis* della Tariffa, Parte I allegata al DPR 131/86 prevede che le maggiori imposte nonché le sanzioni siano richieste all'acquirente.

In questa ipotesi, l'Agenzia delle Entrate può rivolgersi nei soli confronti del cessionario, posto che non vi è alcuna solidarietà per il cedente (C.T. Reg. Roma 26.1.2012 n. 45/1/12, Cass. 26.10.2012 n. 18378, Cass. 27.10.2015 n. 21908). Opera l'art. 57 co. 4 del TUR, secondo cui *"l'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa"*.

A conclusioni diverse la giurisprudenza è pervenuta quando il disconoscimento dell'agevolazione dipenda dal fatto che l'immobile sia "di lusso", trattandosi di una condizione conoscibile da entrambe le parti **(19)**.

In senso diverso, Cass. 26.2.2016 n. 3844, secondo cui occorre valorizzare l'art. 1 nota II-*bis* della Tariffa, Parte I allegata al DPR 131/86, nella parte in cui sancisce che, per il recupero dell'agevolazione, l'ufficio "deve" recuperare l'IVA nei confronti degli acquirenti.

NOTE AL TESTO

- 1 Trattandosi di responsabilità solidale, quindi, l'Agenzia delle Entrate può decidere di rivolgere la pretesa nei confronti del cedente o del cessionario. L'estinzione, pure a seguito di adesione, dell'obbligazione ad opera ad esempio del cessionario estingue il debito, limitatamente alla fattispecie oggetto del vincolo solidale, anche per il cedente.
- 2 Con riferimento all'art. 60-bis co. 2 del DPR 633/72, Mastrogiacomo E. "La responsabilità solidale del cessionario nelle frodi Iva", Il fisco, 17, 2006, p. I/2639. A sostegno di ciò, il co. 3-bis della norma, sui trasferimenti immobiliari, specifica che la copia del modello F24, utile per la regolarizzazione, va presentata all'ufficio competente per il cessionario.
- 3 Trattasi di un principio ormai pacifico in tema di obbligazioni solidali; per il caso dell'art. 60-bis del DPR 633/72, C.T. Prov. Treviso 14.1.2013 n. 02/06/13.
- 4 Succede che l'Agenzia delle Entrate, nel momento in cui intende azionare la responsabilità del cessionario ai sensi dell'art. 60-bis del DPR 633/72, notifici a quest'ultimo un invito ad adempiere; secondo la giurisprudenza, tale atto non sarebbe autonomamente impugnabile, posto che ogni censura potrà essere fatta valere in sede di ricorso contro l'atto successivo (C.T. Reg. Roma 15.3.2017 n. 1298/5/17).
- 5 I carburanti per autotrazione sono stati inseriti dal DM 10.1.2018.
- 6 Pertanto, al cessionario non sono irrogabili né le sanzioni per l'irregolare fatturazione ex art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97 né quelle relative all'omesso versamento del cedente, a meno

- che l'Agenzia delle Entrate sia in grado di dimostrare il concorso nella violazione del cessionario, ai sensi dell'art. 9 del DLgs. 472/97.
- 7 Al cessionario non può essere negata la detrazione, posto che l'unica "sanzione" prevista dal legislatore è rinvenibile nella solidarietà per il mancato versamento del tributo ad opera del cedente (C.T. Prov. Reggio Emilia 9.3.2007 n. 111/1/07).
 - 8 A tale riguardo, l'Autorità fiscale nazionale può basarsi su presunzioni, fermo restando che le stesse non possono essere formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo superarle fornendo la prova contraria.
 - 9 Tra l'altro, il parametro del valore normale deve essere oggetto di rigorosa dimostrazione nel mercato dei computers, "trattandosi di un mercato estremamente variabile ed esposto a rapidi mutamenti in relazione alla continua evoluzione tecnologica" (C.T. Reg. Milano 5.5.2016 n. 2616/13/16, C.T. Reg. Firenze 20.2.2017 n. 504/31/17).
 - 10 Peirolò M., Odetto G. "IVA", IPSOA, Milano, 2012, p. 1706.
 - 11 Vedasi, per tale argomento, il cap. I, Parte VI.
 - 12 L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 13.3.2009 n. 8, § 6.3, ha chiarito che la responsabilità solidale non opera per il pagamento dell'IVA pretesa dall'Amministrazione nei confronti del venditore in caso di accertamento del maggiore "valore normale" dell'immobile compravenduto, ai sensi dell'abrogato ultimo periodo dell'art. 54 co. 3 del DPR 633/72.
 - 13 Relativamente all'omessa regolarizzazione, invece, non sono contemplate autonome sanzioni a carico del cessionario non soggetto IVA (circ. Assonime 10.3.2008 n. 16).
 - 14 Si ritiene che, come prevede l'art. 12 del DLgs. 472/97, l'Agenzia delle Entrate debba determinare una sanzione unica, ricomprendendo nel calcolo la sanzione per omessa regolarizzazione ex art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97 (cfr. Peirolò M., Odetto G. "IVA", IPSOA, Milano, 2012, p. 1710, che rilevano comunque la necessità di un chiarimento ufficiale). Invece, non dovrebbe far parte del cumulo la sanzione da omesso versamento, applicandosi il principio enunciato da Cass. 17.1.2002 n. 450.
 - 15 Fanelli R. "Sanzioni fiscali, previdenziali e societarie", IPSOA, Milano, 2012, p. 397. Invero, si potrebbe anche affermare che, se il cessionario regolarizza l'operazione, non permanga nemmeno la responsabilità solidale, siccome l'art. 60-bis co. 3-bis del DPR 633/72 potrebbe essere visto come una norma "integrativa" dell'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97: in altri termini, la procedura di regolarizzazione è la medesima, ma nel caso in cui non venisse posta in essere, oltre alla sanzione del 100% contemplata dall'articolo da ultimo richiamato, vi sarebbe anche la responsabilità solidale per imposte e sanzioni previste dall'art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97.
 - 16 Sarebbe poco corretto parlare di violazione, almeno per il soggetto che agisce in veste di acquirente privato. Decorso 60 giorni dalla stipula dell'atto senza regolarizzazione, non si ha una vera violazione ma si verifica il presupposto di applicabilità della responsabilità solidale; invece, se il cessionario è un soggetto IVA, spirati i 30 giorni dalla registrazione, è integrata la violazione ex art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97.
 - 17 Cfr. Catalano R. "Responsabilità solidale degli acquirenti di immobili", L'IVA, 6, 2009.
 - 18 Anche la C.M. 10.7.98 n. 180, sub art. 13 afferma, del resto, che il ravvedimento è strumentale a sanare la posizione del contribuente e degli obbligati in solido. Se si intende accogliere la tesi da noi sostenuta, il cessionario non soggetto IVA dovrebbe provvedere a versare l'imposta, gli interessi legali e le sanzioni del 90% ex art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97 ridotte.
 - 19 Cfr. Cass. 3.2.2017 n. 2893, C.T. Reg. Roma 30.9.2016 n. 5676/9/16, Cass. 30.11.2016 n. 24400 e

Cass. 7.6.2013 n. 14397.