

La solidarietà tributaria del cessionario in materia di compravendite immobiliari: problematiche applicative e profili accertativi
 di Enrico Terzani
 (in "il fisco" n. 29 del 2008, pag. 1-5212)

ABSTRACT - *Fra Le novità introdotte con La Legge finanziaria 2008 (L. 24 dicembre 2007, n. 244), assume particolare importanza l'ulteriore ipotesi di solidarietà tributaria fra cedente e cessionario in tema di compravendite immobiliari introdotta dal Legislatore all'art. 60-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.*

L'intervento legislativo, che analizzeremo nelle presenti brevi note, entrato in vigore con effetto dal 1° gennaio 2008, si innesta nel profondo processo di monitoraggio e controllo del settore immobiliare iniziato con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modifiche, nella L. 4 agosto 2006, n. 248, settore che ha, di conseguenza, subito, dal punto di vista tributario, una profonda riforma non solo in tema di tassazione, sia diretta che indiretta, ma anche, e soprattutto, sotto il profilo delle procedure accertative.

1. Premessa

L'inserimento del nuovo comma 3-bis nel corpo dell'art. 60-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - ad opera della legge finanziaria 2008 (L. 24 dicembre 2007, n. 244) - si ricollega e si affianca ad altre modifiche operate, a decorrere dal 4 luglio 2006 in poi, al medesimo decreto; le stesse hanno interessato, in via principale, soprattutto il settore immobiliare.

Ci riferiamo in particolare alla nuova previsione di operazioni esenti [art. 10, numeri 8), 8-bis) e 8-ter)], alla modifica dei soggetti passivi (art. 17, comma 6) (1), nonché, in tema di accertamento, alla possibilità di utilizzare il valore normale dei beni immobili ai fini della verifica del corrispettivo pattuito fra le parti (art. 54, comma 3) (2) con conseguente e logica abrogazione del contenuto dell'art. 15 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla L. 22 marzo 1995, n. 85 (3), per evidente incompatibilità con il nuovo strumento accertativo.

La norma che ci accingiamo a esaminare, introdotta dall'art. 1, comma 164, della L. 24 dicembre 2007, n. 244, che ha, quindi, aggiunto il comma 3-bis all'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972, riguarda specificatamente il solo settore immobiliare, mentre i precedenti commi del medesimo articolo hanno introdotto, già da alcuni esercizi, ulteriori fattispecie di solidarietà tributaria, che non saranno, quindi, oggetto della presente analisi (4).

Inoltre, osserviamo che, se le ipotesi di solidarietà tributaria ai fini Iva introdotte nel 2005 riguardavano operazioni poste in essere, comunque, fra soggetti Iva, e quindi soggetti che agiscono nell'esercizio di impresa, la fattispecie introdotta con effetto dal 1° gennaio 2008 abbraccia anche l'ipotesi in cui il cessionario è un soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, e quindi al di fuori del regime Iva, con problematiche ulteriori rispetto alle previsioni precedenti.

Questa ulteriore specificazione contenuta nel comma 3-bis dell'art. 60-bis, pertanto, necessita di ulteriori approfondimenti rispetto alle ipotesi di cui ai precedenti commi, in quanto può coinvolgere potenzialmente soggetti non solo non tenuti agli adempimenti Iva, ma spesso anche al di fuori delle logiche imprenditoriali dei cedenti.

Con l'istituzione della **solidarietà tributaria fra cedente e cessionario anche in materia Iva**, il legislatore italiano, come avvenuto in altre imposte (5), intende rafforzare, quindi, le ragioni dell'Erario e facilitare la riscossione dell'imposta, allargando, di fatto, la platea dei soggetti obbligati al versamento dell'imposta, comprendendo fra essi anche il cessionario ai fini Iva qualora sia ragionevole ritenere che lo stesso sia consapevole, e pertanto corresponsabile, di una sottofatturazione dell'operazione posta in essere.

Se da un lato, però, l'ulteriore garanzia a favore dell'Erario appare più che giustificata, nel presupposto che l'operazione sia in tutto o in parte sottofatturata, dall'altro occorre anche comprendere gli effetti che siffatta norma produrrà sulla circolazione dei beni in questione, generando un **"vincolo d'imposta"** fra cedente e cessionario del bene immobile che non si esaurirà soltanto nella fase istantanea della compravendita, ma che si trascinerà in futuro, fino all'esaurimento della possibile fase accertativa e, quindi, fino alla normale prescrizione prevista dal medesimo D.P.R. n. 633/1972 (6).

La scelta operata dal legislatore, quindi, è stata quella di istituire una nuova fattispecie di solidarietà tributaria, piuttosto che quella di istituire un privilegio speciale immobiliare sul bene oggetto della compravendita (7).

Le presenti brevi note, quindi, cercheranno di analizzare non soltanto la portata della norma in questione, ma anche possibili risvolti accertativi connessi alle norme già emanate ed, in particolare, al D.L. n. 223/2006, convertito nella L. n. 248/2006, in tema di valore normale di beni immobili.

2. La disciplina comunitaria della solidarietà in tema di Iva

L'esame di una normativa nazionale in tema di imposta sul valore aggiunto deve necessariamente presupporre l'analisi delle previsioni contenute nelle fonti di carattere comunitario, e in particolare nella Direttiva comunitaria in tema di Iva, per verificarne, difatti, i presupposti per la corretta applicabilità all'interno dello Stato membro.

In ambito comunitario, difatti, la solidarietà tributaria fra cedente e cessionario in tema di Iva era già prevista e disciplinata, come ipotesi comunque residuale, dall' art. 21 , comma 3, della VI Direttiva CEE (8), come modificata da altra Direttiva Comunitaria emanata nel corso del 2006 (9).

La legittimità e l'ambito di applicazione della solidarietà passiva tributaria all'interno dei singoli Stati membri, era stata successivamente analizzata anche dalla Corte di Giustizia CE, la quale, con determinati accorgimenti (10), ne aveva sancito la legittimità e, quindi, la possibile introduzione nei singoli Stati membri al verificarsi di determinate ipotesi. In particolare, l'articolo in questione della Direttiva prevede che, al verificarsi di determinate condizioni, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per il versamento della stessa.

Nella sentenza resa dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee, in un giudizio tendente a verificare la legittimità di siffatta previsione all'interno di uno Stato membro, la Corte ha sancito i presupposti che devono verificarsi per adottare siffatta ulteriore garanzia per l'Erario.

In particolare, la Corte ha statuito che un soggetto passivo diverso dal debitore può essere obbligato al versamento dell'imposta in solido con quest'ultimo, se, al momento della cessione effettuata nei suoi confronti, era a conoscenza, oppure aveva ragionevoli motivi per ritenere, che tutta o parte dell'Iva dovuta non sarebbe stata versata all'Erario.

La Corte di Giustizia, inoltre, si è spinta oltre, presumendo che un soggetto abbia ragionevoli motivi per sospettare la sussistenza di tale fattispecie se il prezzo richiesto è inferiore al prezzo minimo ovvero

inferiore rispetto a precedenti cessioni. Tale presunzione, comunque, può essere superata fornendo la prova che il prezzo ridotto, versato per tali compravendite, era imputabile a circostanze non connesse al mancato pagamento dell'Iva.

Tuttavia, osserva quindi la Corte, tale ulteriore garanzia a favore dell'Erario e in danno del cessionario, deve rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento comunitario, e interno, aggiungiamo noi, quali in particolare i principi di certezza del diritto e di proporzionalità.

In sostanza, concludendo con l'analisi della normativa comunitaria, la Corte di Giustizia CE ha ritenuto compatibile con la Direttiva n. 2006/112/CE una normativa interna che istituisca la solidarietà tributaria fra cedente e cessionario al verificarsi di determinati presupposti, sintomo di sottofatturazione, richiamando, comunque, il legislatore interno al rispetto dei generali principi di certezza del diritto e di proporzionalità.

Ne consegue che, anche se le disposizioni di cui all'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972 trovano, con determinati accorgimenti, una loro legittimazione comunitaria, l'istituto deve essere, comunque, utilizzato dal legislatore interno senza violare elementari diritti del cessionario.

3. La solidarietà tributaria in materia Iva fra cedente e cessionario nelle compravendite immobiliari

Come osservato da autorevole dottrina (11), la solidarietà tributaria si distingue fra solidarietà paritaria e dipendente.

Nella **solidarietà paritaria o paritetica** il presupposto di imposta si realizza nei confronti di tutti i coobbligati che sono quindi obbligati, verso l'Erario, alla medesima prestazione, salvo il diverso carico d'imposta per le azioni di regresso esperibili (12), mentre la **solidarietà dipendente** si verifica allorché i vincoli posti a carico di ciascun soggetto del rapporto tributario, pure essendo identici, sono posti fra loro in un rapporto di dipendenza.

La norma che ci accingiamo ad esaminare, assieme ai precedenti commi del medesimo art. 60-bis, introduce per la prima volta un'ipotesi di solidarietà fra cedente e cessionario all'interno del D.P.R. n. 633/1972, solidarietà tributaria che, fino alla novella legislativa, era ben conosciuta in altri settori del diritto tributario, ma non nel decreto Iva.

L'introduzione della norma in questione avviene modificando l'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972, che si trova collocato all'interno del Titolo IV del decreto Iva, riguardante le procedure di accertamento e riscossione dell'imposta e tende, quindi, a garantire ulteriormente, nella fase accertativa e di riscossione, l'Erario di fronte a comportamenti fraudolenti.

In effetti, il legislatore tributario prevedeva, sia per il cedente che per il cessionario, delle **proprie e autonome garanzie** all'interno del decreto Iva tendenti ad assicurare la regolarità e legittimità dell'operazione per entrambe le parti; al cedente è concesso il diritto/dovere di rivalsa per l'imposta dovuta, ex art. 18 del D.P.R. n. 633/1972, mentre al cessionario era consentita la c.d. "autofatturazione dell'operazione" nel caso previsto dall'abrogato art. 41, comma 6, del medesimo decreto presidenziale.

A ben vedere, questi due istituti avevano lo scopo di regolamentare e dirimere un **probabile conflitto di interessi fra cedente e cessionario**, i quali potevano trovarsi, di fronte a una transazione commerciale soggetta ad Iva, con evidenti esigenze ed interessi opposti.

Se da un lato, difatti, l'interesse del cedente poteva essere quello di non emettere fattura, il cessionario avrebbe potuto attivare la procedura ex art. 41 del D.P.R. n. 633/1972 per ricondurre a legalità la transazione commerciale e recuperare l'eventuale imposta a suo credito.

Dall'altro lato, e in via evidentemente complementare, invece, l'art. 18 del

decreto Iva disciplina l'obbligatorietà per il cedente di addebitare l'imposta relativa, obbligando *ex lege* di fatto il cessionario al versamento dell'imposta a mani del medesimo cedente, a nulla rilevando patti o condizioni diverse o contrarie intercorse eventualmente fra le parti.

Con il provvedimento in esame, invece, il legislatore tributario disciplina un'ipotesi nella quale gli interessi del cedente e del cessionario non risultano assolutamente configgenti ma paiono, al contrario, coincidere a evidente danno dell'Erario, interessi che inducono, quindi, le parti ad una **effettiva o presunta sottofatturazione** dell'operazione rilevante ai fini Iva; detta "complicità", effettiva o presunta nell'operazione fraudolenta, innesta automaticamente il meccanismo della **solidarietà tributaria** fra cedente e cessionario, solidarietà che viene giustificata, da parte del legislatore tributario, da un evidente comune intento fraudolento fra le parti che hanno posto in essere l'operazione.

Occorre subito osservare, da un punto di vista soggettivo, le diversità delle previsioni di cui ai commi 1, 2 e 3 dell' **art. 60- bis** del D.P.R. n. 633/1972 rispetto al successivo comma **3-bis**; nelle prime due ipotesi, infatti, la solidarietà opera laddove cedente e cessionario siano entrambi soggetti Iva, mentre, nel caso di specie, la solidarietà opera a prescindere dal fatto che il cessionario sia un soggetto rilevante ai fini Iva, con ciò estendendo l'operatività della norma anche nei confronti dell'ultimo consumatore.

Se pertanto, dal lato meramente soggettivo, il presupposto della solidarietà si verifica anche se il cessionario è soggetto non rilevante ai fini Iva, dal lato oggettivo, e cioè esaminando la natura del bene o del diritto ceduto, la previsione legislativa appare molto ampia, forse anche estremamente generica, e tendente a ricomprendere tutte le tipologie di immobili.

In via preliminare osserviamo che la genericità della norma **non esclude** nessuna tipologia di **compravendita immobiliare**, la quale, quindi, deve ritenersi applicabile non soltanto a compravendite di fabbricati, qualunque ne sia l'accatastamento e la destinazione (abitativa, residenziale, commerciale, eccetera), ma anche di terreni più o meno edificabili, loro pertinenze, eccetera.

Difatti, l'estrema generalità della norma in questione induce a ritenere che oggetto della cessione immobiliare di cui al comma **3-bis** possa essere non soltanto un fabbricato, e come tale classificato e accatastato nelle categorie catastali A, B, C, D ed E, ma anche un'area edificabile, la cui definizione è stata oggetto di recente interpretazione autentica (13).

Ragionevoli dubbi in merito alla portata oggettiva della norma potrebbero sorgere nel caso, ad esempio, di cessione di contratto di *Leasing* avente ad oggetto un immobile, nel qual caso il trasferimento dell'immobile avverrebbe soltanto in via indiretta e mediata; a parere di chi scrive, la solidarietà tributaria cedente-cessionario dovrebbe trovare applicazione anche nel caso di cessione del contratto di *Leasing*, stante il principio di equivalenza sancito più volte dall'Agenzia delle Entrate (14) fra acquisto diretto di un bene e la sua conduzione in base a contratto di *Leasing*.

Riteniamo, inoltre, che la norma possa essere applicata anche a casi di **permuta immobiliare** ex **art. 1552** del codice civile, nel caso, quindi, in cui il pagamento del bene immobile avvenga attraverso il trasferimento della proprietà di altre cose o diritti (ad esempio, beni mobili o titoli).

Difatti, la genericità della locuzione "cessione avente ad oggetto un immobile" contenuta nell'articolo in esame non rinvia semplicemente all'**art. 1470** del codice civile in tema di compravendita, al che il rinvio puntuale non avrebbe consentito ulteriori margini di ricerca, ma prevede ipotesi di trasferimento a titolo oneroso del bene immobile, abbracciando, quindi, tutte le ipotesi, nessuna esclusa, previste dal codice civile (15).

4. Posizioni soggettive ed oggettive fra cedente e cessionario alla luce dell' art. 60- bis del D.P.R. n. 633/1972

Come evidenziato in precedenza, la nuova norma del D.P.R. n. 633/1972 introduce la necessità di valutare le diverse posizioni degli interessi in gioco, fra cedente e cessionario, anche in relazione alla loro natura soggettiva a fini Iva.

In particolare, nel caso in cui il **cessionario** dell'operazione immobiliare si qualifichi quale **soggetto non Iva**, oppure quale ente o società nei confronti del quale la detraibilità dell'imposta è limitata, a vario titolo, a meno del 25% (16), l'operazione in questione deve ritenersi sempre soggetta ad Iva, a prescindere dall'opzione del cedente, con aliquota variabile a seconda dei casi, senza possibilità di applicazione proporzionale dell'imposta di registro ex D.P.R. n. 131/1986 (17).

In siffatta situazione, la solidarietà cedente/cessionario, pertanto, opererà, salvo quanto esporremo nel presente paragrafo, **a prescindere dalle opzioni esercitabili dal cedente**, in quanto, *ex lege*, l'atto sarà soggetto ad Iva.

In tale situazione, la posizione del c.d. ultimo consumatore/cessionario del bene verrà inscindibilmente collegata a quella del suo cedente/imprenditore, poiché la solidarietà ex art. 60-bis, comma 3-bis, opererà senza limiti; **cedente e cessionario, nel caso di specie quindi, saranno eventualmente responsabili in solido dell'imposta fino al termine del quarto anno successivo rispetto a quello del periodo d'imposta in cui è stato stipulato l'atto; ciò conduce a concludere che il cessionario sarà esposto, per un lasso di tempo anche indeterminato, alla solidarietà tributaria con il suo cedente.**

Diverso è il caso, invece, di **cessione immobiliare** dove l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro ex D.P.R. n. 131/1986 rappresenta il regime naturale in mancanza di opzione; in siffatto caso, invece, l'assoggettamento della compravendita immobiliare a imposta proporzionale di registro non produce il venir meno della solidarietà tributaria, ma, quantomeno, assoggetta a un termine notevolmente più breve la decadenza dell'azione accertativa di maggior valore (18); ecco, quindi, che l'opzione per l'applicazione dell'imposta di registro può consentire di poter usufruire di un minor lasso di tempo ai fini della decadenza dall'azione accertativa.

Ulteriore ipotesi, di carattere oggettivo, inoltre, si rinviene nelle novellate disposizioni dell' art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, laddove l'operazione, per effetto di una delle tante modifiche, è soggetta al regime del c.d. *reverse charge*(19); in tale fattispecie, a ben vedere, la solidarietà passiva tributaria cedente/cessionario non dovrebbe subire sostanziali modifiche rispetto allo schema generale del tributo, anche in assenza di movimentazione finanziaria fra cedente e cessionario per l'imposta (20).

5. Problematiche inerenti la fase accertativa fra induttività e analiticità della pretesa erariale

Riteniamo comunque che, alla luce della decisione comunitaria sopra riportata, sia necessario operare una verifica sull'effettiva operatività e applicabilità della solidarietà tributaria cedente-cessionario del novellato art. 60- bis del D.P.R. n. 633/1972 nelle diverse fattispecie e casistiche accertative previste non soltanto in materia di Iva dall' art. 54 , comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, ma anche dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 in tema di accertamento dell'imposta sui redditi e, in particolare da quanto previsto al novellato art. 39, comma 1, lettera d) (21).

Difatti, occorre verificare se le presunzioni contenute nell' art. 54 , comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 e nell' art. 39 , comma 1, lettera d), del D.P.R. 600/1973 siano automaticamente e reciprocamente sovrapponibili e se

le stesse potranno successivamente condurre a un'**automatica applicazione** dell'istituto della solidarietà tributaria Iva **in capo al cessionario** degli immobili, con evidenti conseguenze sia per l'Erario che per il cedente.

A ben vedere, non dovrebbero sussistere dubbi in merito alla perfetta sovrapposizione dell' **art. 54** del D.P.R. n. 633/1972 e dell' **art. 39** del D.P.R. n. 600/1973, nel senso che un accertamento induttivo basato sull'art. 54 si estende automaticamente all' **art. 39** del D.P.R. n. 600/1973 e viceversa, altrettanto non può dirsi, a parere di chi scrive, per una conseguente applicabilità dell' **art. 60-bis**, comma 3-bis, del D.P.R. n. 633/1972.

Difatti, posto che, ad oggi, il valore normale di un bene immobile è rappresentato da parametri che hanno ottenuto una loro canonizzazione a livello regolamentare, e quindi conosciuto *erga omnes* anche da soggetti non Iva, nel caso di compravendita immobiliare a corrispettivi inferiori a quelli desumibili dal valore normale, a parere di chi scrive, non sarà possibile per l'Agenzia delle Entrate procedere a notificare l'avviso di accertamento ai fini Iva anche in capo al cessionario quale responsabile in solido, con immediata applicabilità del comma 3-bis dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972. Detto comportamento erariale, difatti, configgerebbe con quanto previsto dal precedente comma 2 del medesimo art. 60-bis, che prevede una clausola generale di solidarietà tributaria Iva cedente-cessionario in caso di operazioni effettuate a prezzo inferiore a quello normale, ma a condizione che cedente e cessionario siano entrambi soggetti passivi Iva e soltanto per le operazioni individuate dall'apposito decreto ministeriale.

Difatti, occorre osservare che intercorre, a parere di chi scrive, un rapporto di genere a specie fra quanto previsto dal comma 2 con il comma 3-bis, per cui nella solidarietà passiva tributaria Iva in tema di **compravendite immobiliari** effettuate nei confronti di **soggetti non Iva**, la solidarietà opererà solo e soltanto nel caso in cui il prezzo effettivamente pagato sia inferiore a quello indicato nel documento contabile, a differenza di quanto può accadere nel precedente comma 2; tale scelta, evidentemente, consente di non poter applicare la solidarietà tributaria nel caso di accertamenti basati sul solo valore normale immobiliare, ex **art. 39**, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 600/1973.

In sostanza, la formazione di un prezzo inferiore al valore normale rappresenta per l'Erario soltanto una **presunzione legale semplice** di possibile sottofatturazione, senza però determinare, in assenza di ulteriori elementi, un'**automatica applicazione di solidarietà tributaria ex comma 3-bis dell'art. 60-bis**;

Invece, se la pretesa erariale si fonda, in capo al cedente, su un **accertamento di tipo analitico**, ex **art. 39**, comma 1, lettere b) e c), del D.P.R. n. 600/1973, laddove il maggiore corrispettivo è determinato su base documentale (ad esempio, mediante reperimento di parte del prezzo occultato, accertamenti bancari, eccetera), e non su presunzioni semplici basate sul solo valore normale, appare, invece, evidente che la **solidarietà passiva tributaria sarà immediatamente applicabile**, con evidente compressione di difesa da parte del cessionario, a condizione però che il prezzo occultato accertato analiticamente in capo al cedente sia direttamente e oggettivamente riferibile a quella compravendita immobiliare e non ad altre. Tali considerazioni, sebbene riferite a transazioni commerciali con soggetti non Iva, devono necessariamente estendersi, allo stato attuale della normativa, anche alle transazioni immobiliari fra soggetti Iva, in quanto il comma 3-bis da noi esaminato abbraccia anche tali fattispecie, non contemplate nei precedenti commi del medesimo art. 60-bis.

6. Conclusioni

Queste brevi note, sebbene non esaustive in merito alla completezza del nuovo regime di solidarietà tributaria nel settore immobiliare, hanno

volutamente tralasciato alcuni aspetti della fase accertativa e contenziosa che la giurisprudenza, in tema di solidarietà passiva tributaria, ha più volte affrontato (22).

Occorre evidenziare che il nuovo regime di solidarietà tributaria, sebbene possa, a una prima lettura, essere ritenuto compatibile con le norme comunitarie in materia, produce un inevitabile "vincolo d'imposta" fra i cedenti e i cessionari di immobili per un lasso di tempo eccessivo rispetto all'alternativa casistica dell'imposta di registro; ciò potrebbe comportare, di conseguenza, problematiche evidenti in merito alla libera circolazione dei beni in questione.

Concludendo, appare pertanto logico e lineare poter affermare che il legislatore tributario ha inteso limitare, anche in ossequio alla Direttiva comunitaria in materia Iva, l'applicazione della solidarietà tributaria ai soggetti non Iva soltanto nel caso in cui il prezzo occultato sia certo e determinato e non, invece, desumibile soltanto in base al valore normale; detta scelta, inoltre, è stata estesa, con un'evidente incoerenza con i precedenti commi, anche alle transazioni immobiliari poste in essere fra soggetti Iva, per i quali, invece, l'istituto della solidarietà opera anche nel caso di compravendite, previste da apposito decreto ministeriale, effettuate a prezzi inferiori ai valori normali (art. 60- bis , comma 3, del D.P.R. n. 633/1972).

Note:

(1) Con detto articolo, in particolare, è stato introdotto il meccanismo del c.d. *reverse charge* a una serie di operazioni di carattere immobiliare; per una più approfondita analisi dell' art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 si rinvia a A. Montesano, *Nuovi poteri degli uffici in materia di accertamento ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale*, in "il fisco" n. 12/2007, fascicolo n. 1, pag. 1697; A. Vozza, *Il regime fiscale degli atti di destinazione (ex art. 2645-ter del codice civile)*, in "il fisco" n. 14/2007, fascicolo n. 1, pag. 1976 e C. Pessina-C. Bollo, *Legge Finanziaria 2007: il reverse charge nel settore edile. Ultimi chiarimenti*, in "il fisco" n. 17/2007, fascicolo n. 1, pag. 2493.

(2) Vedi sull'argomento T. Tassani, *L'accertamento dei corrispettivi nelle cessioni immobiliari e la nuova presunzione fondata sul valore normale*, in "Rassegna tributaria" n. 1/2007, pagg. 137 e seguenti.

(3) In base a detta disposizione, difatti, in ambito Iva, non era consentito procedere alla rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B, C, D ed E se il corrispettivo veniva indicato in atto in misura non inferiore al valore catastale.

(4) In particolare, l' art. 60- bis del D.P.R. n. 633/1972 è stato introdotto per effetto della legge finanziaria 2005 (L. 30 dicembre 2004, n. 311) e ha rinviato a un futuro decreto ministeriale la previsione di una serie di operazioni, poste, comunque, in essere fra soggetti Iva, che potevano generare solidarietà passiva tributaria; il relativo decreto ministeriale è stato approvato in data 22 dicembre 2005 e individua, nelle seguenti cessioni, ipotesi di solidarietà tributaria: cessione di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi, prodotti di telefonia e loro accessori, *personal computer*, componenti ed accessori, animali vivi della specie bovina, ovina e suina.

(5) Ci riferiamo, in particolare, alla solidarietà tributaria prevista per i c.d. regimi opzionali delle imposte dirette (trasparenza fiscale ex artt. 115 e seguenti del Tuir nonché consolidato nazionale ex artt. 117 e seguenti del Tuir), nonché in materia di imposta di registro ex art. 57 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

(6) Vedi art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, che fissa i termini di prescrizione dell'azione accertativa dell'erario, rispettivamente al 31

dicembre del quarto o quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione, a seconda che sia presentata o meno la dichiarazione fiscale.

(7) Ricordiamo, difatti, che siffatta ipotesi di privilegio era prevista in tema di Invim.

(8) VI Direttiva del Consiglio n. [77/388/CEE](#) del 17 maggio 1977, relativa all'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari.

(9) Trattasi della Direttiva del Consiglio n. [2006/112/CE](#) del 28 novembre 2006 nella quale, per ragioni di chiarezza e razionalizzazione, sono state riportate le disposizioni della precedente Direttiva.

(10) Trattasi della sent. causa C-384/04 dell'11 maggio 2006, pronunciata dalla Corte di Giustizia CE sul caso proposto dalla *Court of Appeal* del Regno Unito con ordinanza del 30 luglio 2004; la domanda pregiudiziale, difatti, verteva sulla interpretazione degli [artt. 21](#), n. 3), e [22](#), n. 8), della VI Direttiva CEE.

(11) Vedi P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2002, pagg. 180 e seguenti, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Cedam, Milano, 2008, pagg. 253 e seguenti.

(12) Esempio di solidarietà paritetica è rappresentato dall'imposta di registro.

(13) L'intervento interpretativo è stato effettuato con l'[art. 36](#), comma 2, del D.L. n. 223/2006; detto intervento, per espressa previsione, si applica all'interno sia del decreto Iva, sia del [Tuir](#), sia ai fini Ici.

(14) Per il principio di equivalenza del contratto di *Leasing* rispetto al bene sottostante, si veda G. Gavelli-M. Rossi, *Contratti di leasing immobiliare: l'effetto del disegno di legge correttivo in tema di terreni*, in "il fisco" n. 25/2007, fascicolo n. 1, pag. 3666, nonché la ris. n. [19/E](#) del 23 febbraio 2004, in "il fisco" n. 10/2004, fascicolo n. 2, pag. 1511.

(15) Su questo punto, si veda A. Montesano, *Applicabilità del sistema del cosiddetto "prezzo-valore" alle fattispecie negoziali diverse dalla compravendita*, in "il fisco" n. 26/2007, fascicolo n. 1, pag. 3782, dove viene esaminata una risposta ad interpello nella quale l'Amministrazione finanziaria, anche se in un contesto diverso da quello qui esaminato, testualmente disconosce ipotesi agevolative alla permuta immobiliare per il fatto che il legislatore, nella norma oggetto del quesito, aveva previsto soltanto l'ipotesi della compravendita e non della cessione in senso lato.

(16) Ipotesi previste dal novellato n. 8-ter, comma 1, dell'[art. 10](#) del D.P.R. n. 633/1972.

(17) L'opzione facoltativa del cedente per l'applicazione Iva è stata introdotta in sede di conversione del D.L. n. [223/2006](#), pertanto, con effetto dalla data di conversione del medesimo decreto, l'opzione deve essere esercitata in atti dal cedente, a nulla rilevando la volontà del cessionario.

(18) Ai sensi dell'[art. 76](#), comma 1-bis, del D.P.R. n. 131/1986, l'accertamento di maggior valore ex art. 52, comma 1, deve essere notificato entro 2 anni dal pagamento dell'imposta principale oppure, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo, entro 3 anni, sempre dal pagamento, in tutti gli altri casi (ad esempio: occultamento del corrispettivo, decadenza agevolazioni prima casa, eccetera).

(19) In merito all'operatività del meccanismo del *reverse charge* rinviamo per approfondimenti a M. Thione, *Finanziaria 2007 e lotta all'evasione: al via le nuove regole per le fatture nell'edilizia*, in "il fisco" n. 3/2007, fascicolo n. 1, pag. 327; E. Zanetti, *Dopo le modifiche della manovra "Visco-Prodi" non tutti i conti tornano sull'Iva delle imprese di rivendita immobiliare*, in "il fisco" n. 4/2007, fascicolo n. 1, pag. 516; D. Festa, *Applicazione del reverse charge all'edilizia. Legge Finanziaria 2007: circolare 29 dicembre 2006, n. 37/E*, in "il fisco" n. 5/2007, fascicolo n.

1, pag. 676.

(20) Difatti, nel caso di specie, non esistendo movimentazione finanziaria fra cedente e cessionario per l'imposta applicata, la stessa non sarà versata a mani del cedente, ma direttamente all'erario da parte del cessionario con integrazione del documento contabile.

(21) Ricordiamo che il valore normale del bene immobile compravenduto è stato individuato, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del [27 luglio 2007](#), pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* del 7 agosto 2007, n. 182, dal valore Omi (osservatorio mercato immobiliare). Sul tema, si rinvia a E. Zanetti, *Le novità in materia di accertamento sulle compravendite immobiliari*, in "il fisco" n. 35/2007, fascicolo n. 1, pag. 5118, nonché F. D'Alfonso, *IL valore normale nelle compravendite immobiliari*, in "il fisco" n. 31/2007, fascicolo n. 1, pag. 4540.

(22) Ci riferiamo sia alla necessità di notifica dello stesso avviso di accertamento a tutti i soggetti responsabili solidalmente, sia agli effetti che produce una sentenza favorevole pronunciata nei confronti di un responsabile in solido rispetto agli altri responsabili, rimasti inerti di fronte alla pretesa tributaria. Si veda, in questo senso, sia Cass., sent. [n. 18025](#) del 27 maggio 2004, in "il fisco" n. 38/2004, fascicolo n. 1, pag. 6576, sia quanto affermato da P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, pag. 185, *cit.*