

Ecco quando, per le norme italiane, l'acquirente risponde dell'Iva non versata dal venditore

DS6901

DS6901

Diversi casi di corresponsabilità

Pagina a cura
di FRANCO RICCA

Nell'ordinamento italiano, l'acquirente può essere chiamato a rispondere dell'Iva non versata dal venditore nei casi previsti dall'art. 60-bis del dpr n. 633/1972, che prevedono la responsabilità solidale del cessionario in relazione all'acquisto di determinati beni a maggior rischio di frodi, quando il corrispettivo dovuto al fornitore è inferiore al prezzo di mercato.

Vediamo più da vicino questa disposizione, che non figura nel Testo Unico dell'Iva applicabile dall'anno prossimo, appena approvato dal governo, in quanto sarà inserita nel T.U. sull'accertamento.

La norma si fonda sull'art. 205 della direttiva Iva, che, come si è visto nella pagina precedente, consente agli Stati membri, nel quadro delle misure adottabili per assicurare l'effettiva riscossione dell'Iva, di stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'Iva, nel rispetto dei principi del diritto dell'Ue.

Il comma 1 delimita l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione, circoscrivendolo ai beni individuati con decreto del ministro dell'economia.

Il comma 2 dispone che, in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente, relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del dpr 633/1972, è obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta.

Il comma 3 consente al cessionario di sottrarsi alla responsabilità dimostrando "documentalmente" che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.

Affinché sorga la responsabilità del cessionario, è quindi necessaria la coesistenza dei

seguenti presupposti:

a) l'esistenza di una cessione imponibile avente a oggetto i beni individuati dalla normativa secondaria (si veda la tabella);

b) l'effettuazione della cessione per un prezzo inferiore al valore normale. L'accertamento di questa, essenziale circostanza, pone le maggiori difficoltà nell'applicazione della disposizione, come attestano le numerose controversie insorte in proposito; si vedano, per esempio, le ordinanze n. 2097 del 24 gennaio 2023 e n. 12489/2021 della Corte di cassazione;

c) il cessionario deve essere "soggetto agli adempimenti ai fini del dpr 633/1972", ossia un soggetto passivo dell'imposta.

Sussistendo tutti gli indicati presupposti, il cessionario risponde solidalmente con il cedente dell'imposta da questi non versata in relazione all'operazione, salvo che sia in grado di fornire la prova di cui al comma 3 (altro aspetto critico, sul quale non ci si sofferma per ragioni di spazio).

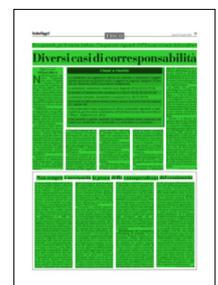
In ordine alla portata dell'obbligazione solidale, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 6 del 13 febbraio 2006, ha precisato che il vincolo di solidarietà a carico del cessionario è posto a garanzia della sola imposta, per cui non produce conseguenze sul fronte sanzionatorio; della sanzione per l'omesso versamento, quindi, risponde soltanto il cedente.

Diverso è il discorso per quanto riguarda gli interessi moratori, che, avendo carattere accessorio all'obbligazione principale, possono essere pretesi dall'obbligato solidale. In proposito, nella sentenza 20 maggio 2021, C-4/20, la Corte di giustizia ha infatti dichiarato che, sebbene la formulazione letterale dell'art. 205 menzioni solo l'imposta, essa non osta a che gli Stati membri possano porre a carico del responsabile solidale anche gli interessi di mora, a condizione che questa estensione sia giustificata dagli obiettivi della norma e dai principi di certezza del diritto e di proporzionalità.

Non sempre è necessaria la prova della consapevolezza del cessionario

La responsabilità solidale del cessionario, ai sensi dell'art. 60-bis, si basa solo sul fatto obiettivo dell'acquisto per un prezzo inferiore a quello di mercato, mentre non presuppone la sua consapevolezza dell'intento del cedente di non versare l'Iva dovuta sulla vendita. L'operatore economico accorto non può ignorare che la particolare convenienza del prezzo, se non altrimenti giustificata, è spiegabile con il fatto che il venditore incassa l'Iva anziché versarla all'erario, integrando così il proprio ricavo. Come scrive la Corte di cassazione nell'ordinanza n. 2097 del 24/1/2023, "l'obiettivo divaricazione fra il prezzo sostenuto e quello di mercato è sufficiente elemento costitutivo della solidarietà nel recupero dell'imposta, e ciò per ragioni di economicità e celerità dell'accertamento fiscale in relazione a comportamenti incauti del cessionario, in cui la responsabilità solidale del cessionario è configurata anche senza dimostrazione della colpevole ignoranza della frode". La Corte ha quindi giudicato non corretta la tesi della Ctr, che aveva ritenuto necessaria, ai fini dell'ingresso della responsabilità solidale, la prova della consapevolezza del cessionario di partecipare a una frode Iva. L'amministrazione ha solamente l'onere di provare l'omesso versamento dell'Iva da parte del cedente e che il prezzo pattuito è inferiore al valore di mercato; dimostrate tali circostanze, spetta al cessionario, al fine di sottrarsi alla responsabilità, dimostrare documentalmente che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta, come previsto al comma 3 dell'art. 60-bis.

Conoscenza o colpevole ignoranza della frode. Qualora risulti che l'acquirente era consapevole, o avrebbe dovuto esserlo secondo ragionevole diligenza, che con il proprio acquisto partecipava a una frode all'Iva, nel senso chiarito dalla giurisprudenza unionale, oltre a rispondere in solido del mancato versamento dell'imposta all'erario da parte del venditore, egli si vedrà negare il di-



ritto alla detrazione dell'imposta stessa "a prescindere". Ciò in forza della recente sentenza commentata nella pagina precedente, che ha ritenuto conforme alla direttiva Iva e ai principi unionali l'applicazione congiunta, nei confronti del medesimo soggetto passivo, da un lato, della responsabilità solidale prevista dalla legge nazionale in applicazione dell'art. 205 della direttiva e, dall'altro, del divieto di detrazione dell'imposta assoluta o dovuta per l'acquisto di beni effettuato in un contesto di frode o evasione. Questo cumulo trova ingresso anche in relazione alle disposizioni dei primi tre commi dell'art. 60-bis del dpr n. 633/1972. Lo stesso dovrebbe inoltre valere in relazione all'ipotesi del comma 3-bis, qualora l'acquirente dell'immobile sia un soggetto passivo; al riguardo, però, sorge un problema di coordinamento con le disposizioni dell'ultimo comma dell'art. 60, dpr n. 633/1972, concernenti la rivalsa (e il diritto alla detrazione) a seguito della notifica e della definizione dell'avviso di accertamento. Mentre ai fini dell'applicazione dell'art. 60-bis, il riparto degli oneri probatori tra contribuente e am-

ministrazione è regolato come indicato dalla Cassazione nella ord. n. 2097/2023, ai fini del diniego del diritto alla detrazione spetta all'amministrazione dimostrare, con elementi oggettivi, la partecipazione del soggetto passivo alla frode.

Occultamento del corrispettivo sull'acquisto di immobili. Occorre accennare all'ipotesi peculiare di responsabilità solidale dell'acquirente prevista al comma 3-bis dell'art. 60-bis, che stabilisce che "qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente a oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, 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. Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolariz-

zato la violazione presenta all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione". In caso di occultamento del prezzo, l'acquirente dell'immobile, anche se privato consumatore, risponde solidalmente con il venditore sia dell'Iva sul prezzo occultato che della relativa sanzione. A differenza della previsione di solidarietà di cui ai primi tre commi, quella qui in esame: riguarda l'Iva evasa sul corrispettivo occultato, non quella fatturata e non versata dal venditore; in tal caso, non essendo gli immobili ricompresi tra i beni elencati nel dm 22 dicembre 2005, la responsabilità solidale non opera; non è limitata al pagamento dell'imposta, ma si estende anche alla sanzione per l'omessa fatturazione; vale anche se il cessionario non è un soggetto passivo dell'imposta, salvo che egli provveda a regolarizzare la propria posizione entro 60 giorni dalla stipula dell'atto, versando la maggiore imposta dovuta e presentando all'ufficio dell'Agenzia la copia dell'attestazione di pagamento e delle fatture oggetto di regolarizzazione.

© Riproduzione riservata

I beni a rischio

La solidarietà nel pagamento dell'Iva tra cedente e cessionario soggetti passivi opera per le cessioni aventi a oggetto le seguenti categorie di beni (dm 22 dicembre 2005 e successive integrazioni):

- a) autoveicoli, motoveicoli, rimorchi (voce doganale 87.02; 87.03; 87.04)
- b) prodotti di telefonia e loro accessori (v.d. 85.17; 85.25; 85.28; 85.29)
- c) personal computer, componenti e accessori (v.d. 84.71; 84.73)
- d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche (capitolo 01; capitolo 02)
- d-bis) pneumatici nuovi, di gomma (v.d. 4011); pneumatici rigenerati o usati, di gomma; gomme piene o semipiene, battistrada per pneumatici e protettori ("flaps"), di gomma (v.d. 4012).
- d-ter) benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori (v.d. 27101245; v.d. 27101249; v.d. 27101943; v.d. 27102011)