

## BENI SOGGETTI A SOLIDARIETÀ NEL PAGAMENTO DELL'IMPOSTA

L'IVA, 3 / 2006, p. 21

Versamenti

BENI SOGGETTI A SOLIDARIETÀ NEL PAGAMENTO DELL'IMPOSTA

Committeri Gian Marco;Pallaria Gianfranco

### Soggetti interessati

Acquirenti (soggetti passivi IVA) che non riescono a dimostrare la legittimità dell'acquisto ad un prezzo inferiore al valore normale.

### Oggetto

Solidarietà nel pagamento dell'IVA in caso di cessioni di beni ad un prezzo inferiore al valore normale (art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972). Individuazione delle categorie di beni la cui cessione può dar luogo in capo al cessionario alla solidarietà nel pagamento dell'IVA.

### Riferimento normativo

D.M. 22 dicembre 2005.

Riferimenti

Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 Art. 60-bis

Sommario: **Solidarietà nel pagamento dell'IVA - Operazioni fraudolente - Concetto di valore normale - Presunzione relativa di colpevolezza**

Ad un anno dall'introduzione nel nostro ordinamento, ad opera della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge Finanziaria 2005), della regola della solidarietà nel pagamento dell'IVA tra soggetti passive<sup>[1]</sup>, il Ministro dell'economia e finanze, con il D.M. 22 dicembre 2005<sup>[2]</sup>, ha individuato - su proposta degli organi deputati al controllo fiscale e doganale - le categorie merceologiche di beni oggetto della nuova disposizione.

### Solidarietà nel pagamento dell'IVA

La legge Finanziaria 2005 (art. 1, comma 386), infatti, nell'ottica di contrastare con sempre maggior vigore alcune operazioni fraudolente poste in essere dagli operatori economici nel comparto IVA, ha dettato diverse disposizioni tra le quali, appunto, la previsione, contenuta nel nuovo art. 60-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo la quale in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto passivo ai fini IVA, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta<sup>[3]</sup>. Come indicato nella relazione di accompagnamento alla Finanziaria 2005, la norma trova applicazione nel nostro ordinamento in ottemperanza ad apposita direttiva comunitaria (cfr. art. 21, comma 3, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, cd. VI direttiva CEE) che attribuisce agli Stati membri il potere di disporre che una persona diversa dal debitore principale sia responsabile in solido per il versamento dell'imposta. Si ricorda altresì che l'adozione di tale «strumento» è stata consigliata, per il suo forte connotato di deterrenza, dalla stessa Commissione europea<sup>[4]</sup>.

Naturalmente, si tratta di una presunzione relativa di responsabilità in capo al cessionario per cui, secondo il comma 3 dell'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, l'obbligato in solido può tuttavia 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.

### Operazioni fraudolente

La finalità della norma è quella di recuperare l'IVA che sovente viene occultata dai contribuenti

attraverso l'applicazione, nelle transazioni commerciali, di prezzi di vendita inferiori a quelli di mercato. Più in particolare, la previsione è chiaramente finalizzata a contrastare le frodi IVA realizzate mediante l'interposizione, nella filiera commerciale, di una società che acquista «a monte» senza l'addebito dell'imposta (dichiarandosi, per esempio, esportatore abituale, o acquistando in altri Paesi UE) e cede successivamente il bene al «vero» acquirente ad un prezzo (imponibile) che sommato all'IVA addebitata per rivalsa è pari o vicino al costo sostenuto (si veda la Tavola n. 1). La società cedente «scompare» e non versa l'IVA addebitata, il cessionario detrae l'IVA assolta e sostiene un costo netto di acquisto inferiore al valore normale praticato sul mercato. Fondamentale, dunque, alla realizzazione della frode è il mancato pagamento da parte del cedente dell'IVA addebitata al cessionario.

Al riguardo, si ricorda che, oltre alla disposizione in commento che prevede la solidarietà nel pagamento dell'IVA da parte del cessionario, il legislatore è intervenuto, con l'art. 2 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, sull'art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 introducendo il comma 2-*bis* che consente all'Amministrazione finanziaria di controllare, se vi è pericolo per la riscossione, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta.

Inoltre, sempre per contrastare tali sistemi di frode, si ricorda che con la Finanziaria 2005 il legislatore è intervenuto su più fronti attraverso:

a) l'integrazione dell'art. 1, primo comma, lett. c), del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, con la previsione dell'obbligo in capo al fornitore «a monte» dei beni in esenzione di IVA, di comunicare telematicamente, entro il giorno 16 del mese successivo, le dichiarazioni d'intento ricevute da parte dei soggetti che intendono avvalersi delle norme previste per gli esportatori abituali (art. 1, comma 381, della Finanziaria 2005);

b) la previsione, relativamente alla commercializzazione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, ai fini dell'applicazione dell'art. 53, comma 3, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, di un ulteriore obbligo di comunicazione in capo ai soggetti passivi acquirenti in mancanza del quale i Pubblici ufficiali non possono procedere all'immatricolazione degli automezzi (art. 1, comma 378, della Finanziaria 2005).

#### Ambito soggettivo

Dal punto di vista soggettivo (si veda la Tavola n. 2, a pag. 23) la norma ha come destinatari soltanto gli acquirenti soggetti passivi IVA e non potrebbe essere altrimenti visto che la disposizione viene fatta rientrare nell'ambito di questa imposta. Come affermato dall'Amministrazione finanziaria (cfr. circolare 16 marzo 2005, n. 10/E)<sup>[5]</sup> restano, quindi, esclusi tutti quei contribuenti che, per non essere soggetti IVA, non potrebbero essere ammessi a 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, l'acquisto non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta; soggetti nei confronti dei quali l'Amministrazione non potrebbe, di conseguenza, esercitare un'azione di recupero dell'imposta detratta.

D'altra parte, si evidenzia che una delle condizioni per la realizzazione dello schema fraudolento è che il cessionario possa legittimamente detrarre l'IVA addebitata dalla società interposta nella transazione commerciale. Tuttavia, si rileva che le frodi di questo genere possono verificarsi anche nel caso in cui ad acquistare il bene fosse un consumatore finale (socio della società fittizia che non versa l'IVA) il quale, ancorché non possa detrarre l'IVA addebitata, acquista il bene ad un prezzo inferiore al valore di mercato che gli consente di non pagare l'IVA dovuta. La mancata considerazione di tali soggetti nell'alveo di quelli solidalmente responsabili con il venditore può ridurre, dunque, la portata repressiva della disposizione in oggetto.

#### Ambito oggettivo

Il primo comma dell'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 prevedeva, ai fini dell'attuazione concreta della nuova disciplina, l'emanazione di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta degli organi competenti al controllo e sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, con il quale fossero individuati i beni per i quali trovi applicazione la disposizione sulla solidarietà nel pagamento dell'imposta. Con il D.M. 22 dicembre 2005, il Ministero interessato ha emanato il regolamento di attuazione propedeutico per l'applicazione in concreto della nuova disposizione, individuando le seguenti categorie di beni oggetto della transazione (si veda la Tavola n. 3):

a) autoveicoli, motoveicoli e rimorchi (di cui alle voci doganali 87.02, 87.03 e 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 ed accessori (v.d. 84.71; v.d. 84.73);
- d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche (capitolo 01 e capitolo 02 della «nomenclatura combinata» UE).

La previsione normativa di attuazione è in linea con quanto già disposto da diversi Paesi europei soprattutto con riferimento ai prodotti di telefonia e *personal computer* con relativi componenti ed accessori.

### Concetto di valore normale

Come già accennato, la norma sulla solidarietà nel pagamento dell'imposta mira a monitorare la commercializzazione di alcuni beni all'interno del territorio italiano per permettere il recupero dell'imposta non versata, nel caso di cessione a prezzi inferiori al valore normale. Fondamentale risulta, quindi, il concetto di «valore normale» dei beni, spesso utilizzato dal legislatore nazionale sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini IVA.

Il principio in esame deroga, tuttavia, a quanto stabilito dall'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972 in tema di determinazione della base imponibile. Infatti, secondo la predetta norma generale, la base imponibile dell'imposta, cioè il valore su cui si calcola l'IVA da addebitare al cessionario o committente, corrisponde, in generale, al prezzo dovuto quale corrispettivo contrattuale dell'operazione. Il criterio del valore normale si applica, secondo la normativa IVA, solo in quei casi in cui non è possibile determinare con esattezza il corrispettivo della prestazione ossia, nel caso di cessioni gratuite di beni la cui produzione o scambio rientra nell'attività propria dell'impresa, nel caso di destinazione di beni all'uso personale o familiare dell'imprenditore o, comunque, per finalità estranee all'esercizio dell'impresa (cd. «autoconsumo»), comprese le assegnazioni ai soci fatte da società o enti di qualsiasi tipo.

La norma sulla solidarietà, quindi, si inserisce nell'ambito IVA quale disposizione derogatoria della norma generale di cui al richiamato art. 13, prevedendo che il criterio del valore normale possa essere utilizzato, dall'Amministrazione finanziaria, come valore di riferimento nelle transazioni ordinarie, in luogo del corrispettivo pattuito contrattualmente. Va da sé che la norma si pone l'obiettivo di rappresentare un deterrente per quei contribuenti (soggetti passivi IVA) che hanno acquistato beni al di sotto del valore normale, i quali, come si dirà meglio nel prosieguo, nel caso di contestazioni saranno costretti a fornire la difficoltosa prova documentale del «buon affare» compiuto, dimostrazione resa ancor meno agevole dal confronto con un concetto di «valore normale» che, per sua natura, non è suscettibile di oggettiva determinazione.

Infatti, il successivo art. 14, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972 definisce il valore normale quale prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza, al medesimo stadio di commercializzazione e tenendo conto del tempo e del luogo in cui è stata effettuata l'operazione, facendo riferimento, in quanto possibile, ai listini, tariffe dell'impresa fornitrice e, in mancanza, ai listini della camera di commercio più vicina, alle tariffe professionali e ai listini di borsa.

Si veda la Tavola n. 4, a pag. 25.

### Presunzione relativa di colpevolezza

Qualora l'Amministrazione finanziaria, nel corso delle sue normali operazioni di indagine e verifica, riscontri il mancato versamento dell'imposta da parte del cedente a seguito di cessione praticata a prezzi inferiori al valore normale, scatterà automaticamente la responsabilità solidale del cessionario, al quale spetterà l'arduo onere di dimostrare la propria estraneità. Infatti, sarà il cessionario stesso che dovrà fornire la prova della propria buona fede, cioè che non esiste alcun nesso tra l'acquisto dei beni a prezzi inferiori a quelli normalmente praticati ed il mancato versamento dell'IVA da parte del cedente. Si veda la Tavola n. 5, a pag. 26.

La dimostrazione da parte del cessionario, come detto, è alquanto difficoltosa, in quanto il legislatore ammette l'inapplicabilità della regola generale di colpevolezza soltanto in seguito alla prova, su base documentale, che il minor prezzo rispetto al valore normale è derivato da «eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge».

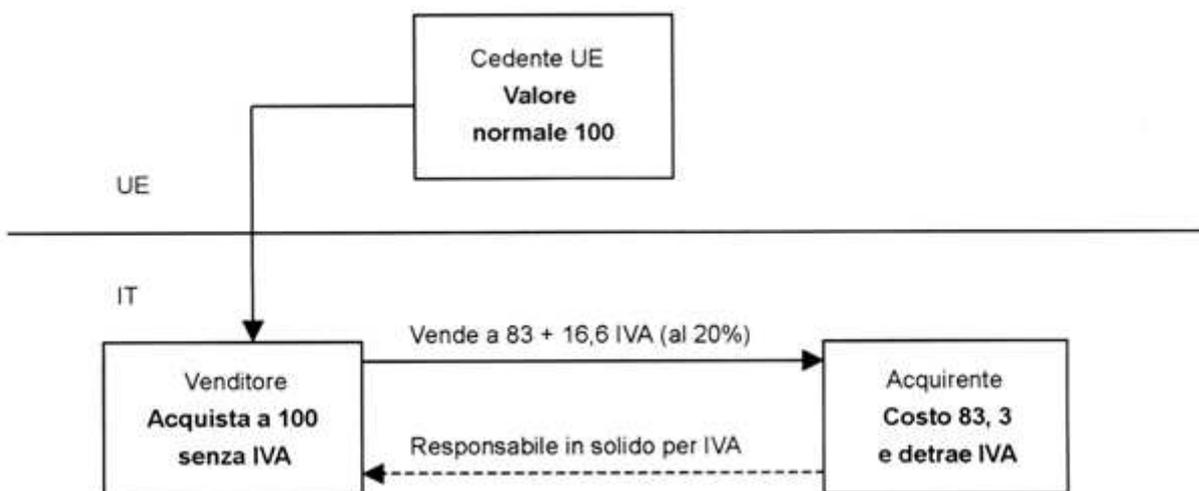
Il tenore letterale della disposizione lascia perplessi, in quanto non sono facilmente individuabili le prove (documentali) ammesse a supporto della propria «innocenza». È evidente, infatti, che la documentazione delle operazioni di compravendita è quella «ordinaria» (contratti, fatture, disposizioni di pagamento) che,

tuttavia, non sembra certamente idonea a superare la presunzione relativa di colpevolezza. Semmai, il cessionario potrebbe prevedere idonei meccanismi contrattuali atti ad evitare il mancato versamento dell'IVA da parte del cedente (ad esempio, stabilendo che il pagamento avvenga, magari per la parte dell'imponibile, a distanza di qualche tempo ed a fronte dell'esibizione dell'avvenuta inclusione della vendita nella liquidazione periodica dell'IVA da parte del cedente). Più complessa risulta, invece, l'eventuale dimostrazione di «situazioni di fatto oggettivamente rilevabili», tra le quali possono annoverarsi, ad esempio, le transazioni concluse nell'ambito di operazioni straordinarie di dismissione di beni che siano documentate (ad esempio, vendite «sotto costo» pubblicizzate sui quotidiani, ovvero di campagne promozionali)<sup>[6]</sup>.

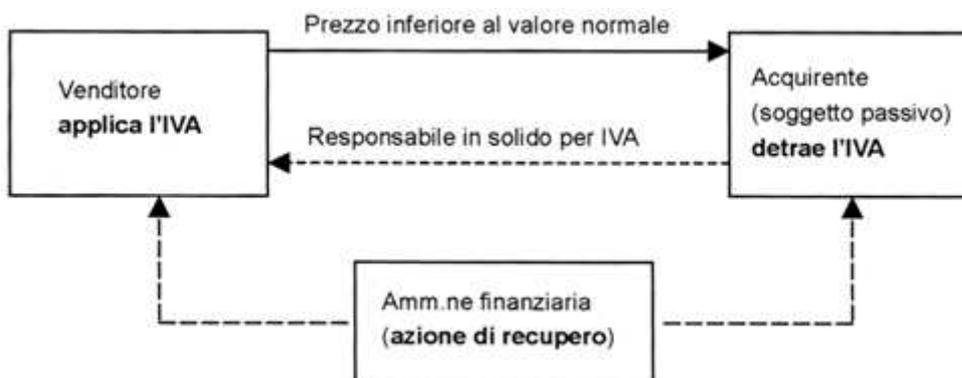
Sembra doveroso ricordare, inoltre, che, nella versione attuale, la predetta norma potrebbe risultare in contrasto con i principi generali dell'ordinamento tributario, introdotti dallo Statuto del contribuente (cfr. legge 27 luglio 2000, n. 212), che improntano ai principi della collaborazione e della buona fede i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, prevedendo, tra l'altro, l'inapplicabilità delle sanzioni amministrative quando un'eventuale violazione dipenda da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme tributarie.

Tenuto conto della necessità di contemperare tale esigenza con quella di contrasto alle frodi, è auspicabile che vengano forniti, al più presto, dei chiarimenti ministeriali che possano eliminare le condizioni di incertezza della norma e fornire strumenti adeguati ai contribuenti per potersi difendere in maniera opportuna innanzi alle eventuali pretese dell'Amministrazione finanziaria.

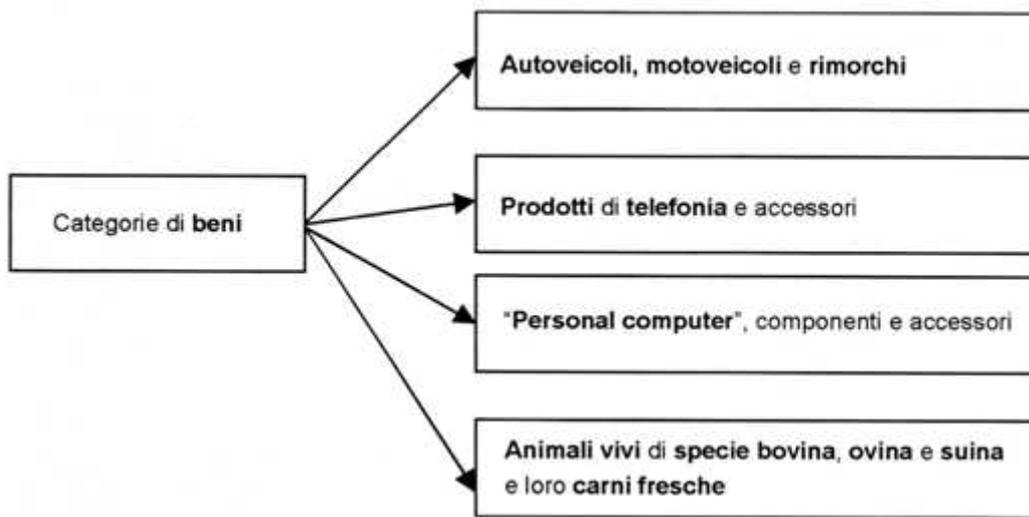
### Tavola n. 1 - Acquisto intracomunitario e cessione interna inferiore al valore normale



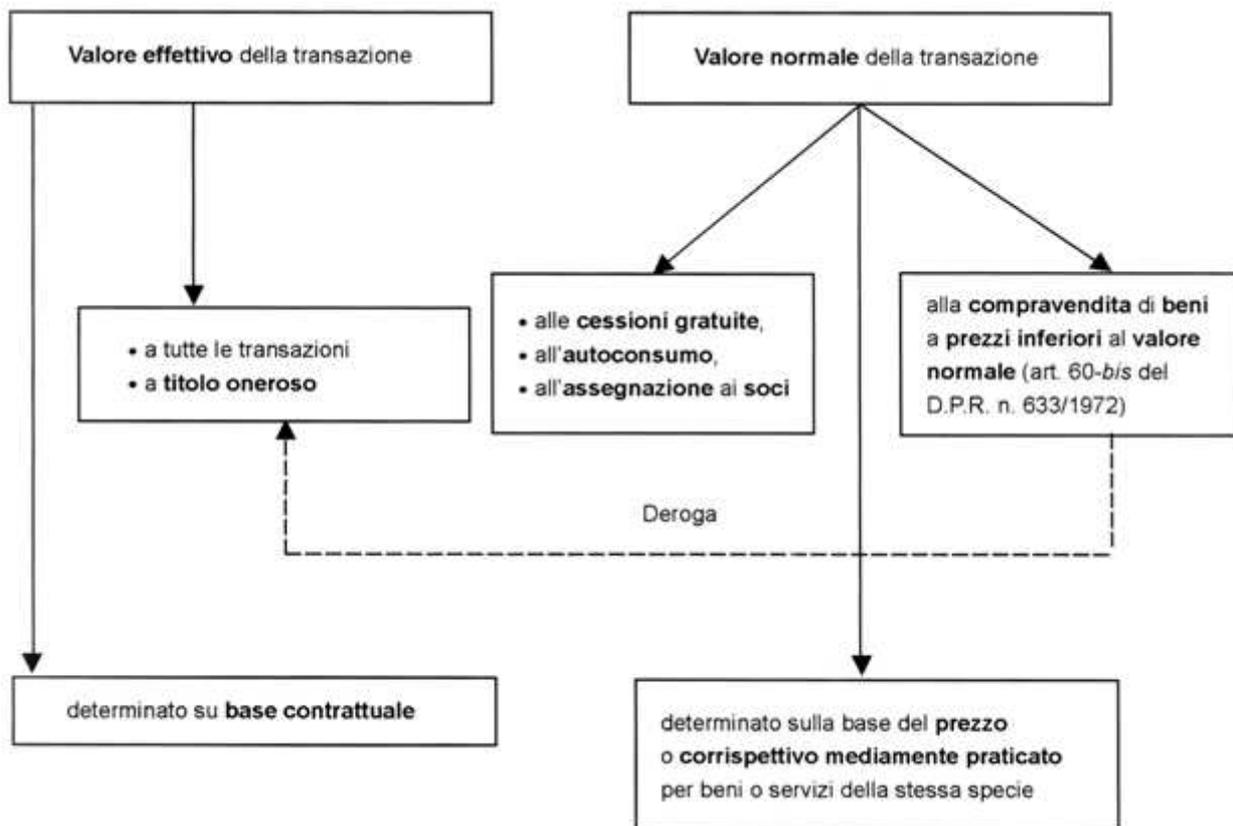
### Tavola n. 2 - Responsabilità in solido dell'acquirente di beni a prezzi inferiori al valore normale



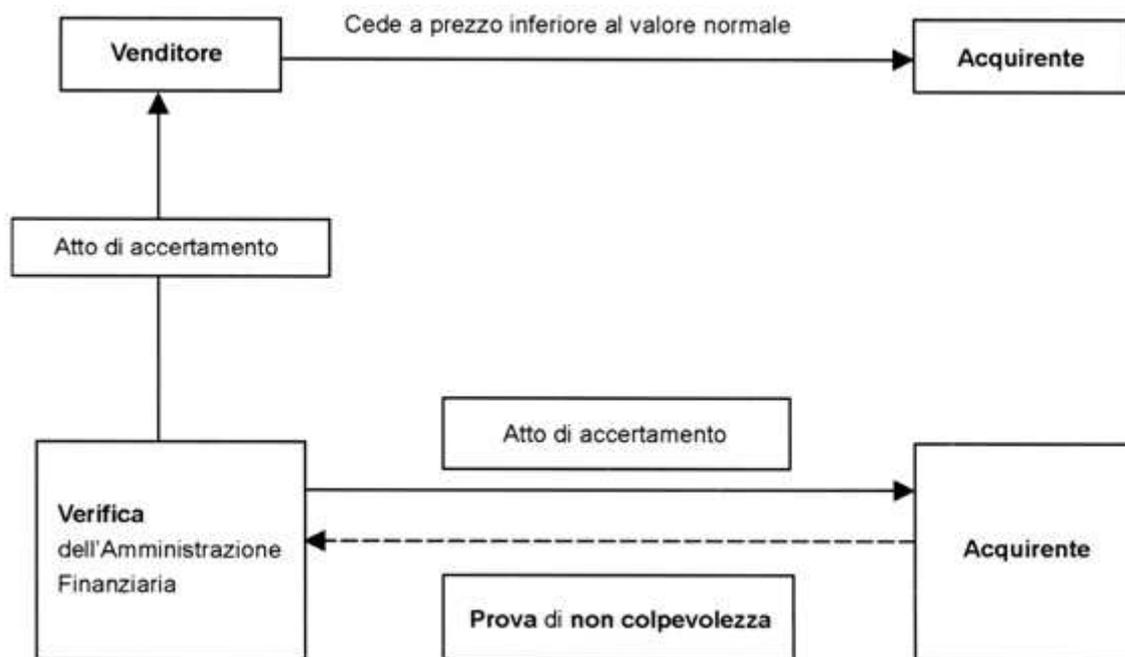
### Tavola n. 3 - Beni oggetto della regola di solidarietà



**Tavola n. 4 - La determinazione della base imponibile ai fini IVA**



**Tavola n. 5 - Potere accertativi dell'Amministrazione finanziaria**



Note:

[1] Cfr. G.M. Committeri e C. Ravazzin., «La solidarietà tra cedente e cessionario», in questa Rivista n. 2/2005, pag. 33.

[2] In Banca Dati BIG, IPSOA. La solidarietà trova applicazione dal 31 dicembre 2005, data di entrata in vigore del D.M., come precisato dal punto 4.5 della circolare 13 febbraio 2006, n. 6/E, ivi.

[3] Dal tenore letterale della norma citata, risulta che la solidarietà passiva è posta a garanzia della sola imposta non versata dal cedente e, dunque, non si estende alle sanzioni (cfr. circolare 16 marzo 2005, n. 10/E, in C.T. n. 16/2005, pag. 1287, con commento di D. Liburdi e F. Ricca, e in Banca Dati BIG, IPSOA).

[4] La relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA (16 aprile 2004, Comm. 240-260) fornisce indicazioni in materia agli Stati membri, anche se si riferisce prevalentemente alla prevenzione delle frodi inerenti alle forniture di beni tra soggetti comunitari di diversi Stati membri.

[5] Cfr. nota 3.

[6] Cfr. circolare n. 6/E del 2006, cit., par. 4.3.