

La responsabilità solidale del cessionario nel pagamento dell'Iva

di Marco Peirola – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

Presupposti della responsabilità solidale del cessionario

L'[articolo 60-bis](#), commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972 dispone che il cessionario, soggetto agli adempimenti previsti dal Decreto Iva, è solidalmente obbligato al pagamento dell'Iva qualora il cedente non versi all'Erario l'imposta relativa ai beni venduti a un prezzo inferiore al loro "valore normale". L'obbligato solidale può, tuttavia, documentalmente dimostrare 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.

In attuazione del comma 1, articolo 60-bis, D.P.R. 633/1972, la responsabilità solidale opera esclusivamente per i beni specificamente individuati dal D.M. 22 dicembre 2005, come integrato dal D.M. 31 ottobre 2012, vale a dire per:

- gli autoveicoli, motoveicoli, rimorchi;
- i prodotti di telefonia e loro accessori;
- i *personal computer*, componenti e accessori;
- gli animali vivi della specie bovina, ovina e suina e le loro carni fresche;
- gli pneumatici nuovi di gomma, nonché gli pneumatici rigenerati o usati di gomma e le gomme piene o semipiene, battistrada per pneumatici e protettori ("*flaps*").

Come già rilevato dalla giurisprudenza di legittimità¹, l'introduzione dell'articolo 60-bis, D.P.R. 633/1972 è diretta, attraverso la solidarietà dal lato passivo dell'obbligazione tributaria, a contrastare le c.d. "frodi carosello". Tale norma è stata novellata in conformità all'articolo 21, § 3, dell'abrogata Direttiva 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva), ora [articolo 205](#), Direttiva 2006/112/CE, come interpretato dalla Corte di Giustizia, secondo cui la disciplina considerata:

¹ Cfr. ordinanza n. 31057/2018.

“permette a uno Stato membro di adottare una normativa ai sensi della quale un soggetto passivo, a favore del quale sia stata effettuata una cessione di beni o una prestazione di servizi e che era a conoscenza del fatto o aveva ragionevoli motivi per sospettare che la totalità o parte dell’Iva dovuta per tale cessione o tale prestazione, ovvero per qualsiasi altra cessione o qualsiasi altra prestazione precedente o successiva, non sarebbe stata versata, può essere obbligato a versare tale imposta in solido con il debitore”².

Dalla disciplina esposta si desume, pertanto, che la responsabilità solidale in oggetto presuppone che:

– i beni ceduti siano riconducibili a quelli individuati dal D.M. 22 dicembre 2005, come integrato dal D.M. 31 ottobre 2012;

– la cessione sia effettuata a un prezzo inferiore al “valore normale”, laddove – in base all’[articolo 14](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, per tale s’intende l’intero importo che il cessionario/committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione del bene o la prestazione del servizio, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, a un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in oggetto nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione. Qualora non siano accertabili cessioni di beni/prestazioni di servizi analoghe, l’articolo 14, comma 2, D.P.R. 633/1972 specifica che il “valore normale”:

- per le cessioni di beni, è dato dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, ovvero, in mancanza, del prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;
- per le prestazioni di servizi, se non sono accertabili prestazioni di servizi analoghe, è pari alle spese sostenute dal soggetto passivo per l’esecuzione dei servizi stessi;

– il cedente abbia omesso di versare l’Iva;

– il cessionario sia un soggetto passivo Iva. Sul punto, è stato precisato che l’ambito di applicazione dell’[articolo 60-bis](#), D.P.R. 633/1972, essendo limitato ai soggetti tenuti, ai sensi del Decreto Iva, ad applicare l’Iva, implica che restano esclusi dalla responsabilità solidale 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 non è connesso con il mancato pagamento dell’imposta; si tratta, cioè di soggetti nei confronti dei quali l’Amministrazione finanziaria non può, di conseguenza, esercitare un’azione di recupero dell’imposta non applicata³.

² Cfr. sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04 (*Federation of Technological Industries e a.*).

³ Cfr. [circolare n. 10/E/2005](#) (risposta 9.7).

Criterio del “valore normale”

Come messo in luce dall'Associazione dottori commercialisti di Milano nella denuncia n. 2 del 1° febbraio 2007, il consolidato orientamento della Corte di Giustizia dà rilevanza, ai fini Iva, al solo corrispettivo effettivo (soggettivo), rifiutando di assumere valori stimati ancorché con criteri obiettivi, quali quelli costituiti dal “valore normale” dei beni oggetto di negoziazione.

Pur dovendo essere consapevoli che l'[articolo 60-bis](#), D.P.R. 633/1972 non impone l'applicazione dell'Iva al “valore normale” dell'operazione compiuta, l'Associazione ha evidenziato che una norma di legge nazionale non può fare neppure riferimento a tale valore per ricollegare, alla sua mancanza, l'effetto punitivo contestato al riguardo.

La giurisprudenza comunitaria ha, infatti, affermato che:

“Dalle suesposte considerazioni consegue che gli articoli 2, 5, n. 6, e 6, n. 2, lettera b), della VI Direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che consideri, quale prelievo di un bene o quale prestazione di servizi per esigenze private, operazioni per le quali venga effettivamente versato un corrispettivo, ancorché tale corrispettivo sia inferiore al prezzo di costo del bene ceduto o del servizio fornito”.

“Occorre ricordare anzitutto che il corrispettivo ottenuto o da ottenere dal prestatore per la prestazione di un servizio, che costituisce la base imponibile di tale operazione ai sensi dell'articolo 11, A, n. 1, lettera A), VI Direttiva, secondo una giurisprudenza dev'essere inteso come il corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine, il quale costituisce un valore soggettivo e non un valore stimato secondo criteri oggettivi (si veda sentenza 16 ottobre 1997, causa C-258/95 Fillibeck, Racc. pag. I-5577, punto 13, e giurisprudenza ivi citata). Secondo la stessa giurisprudenza, tale corrispettivo deve poter essere espresso in denaro (si veda sentenza Fillibeck, punto 14, e giurisprudenza ivi citata)”.

“È altresì giurisprudenza costante che la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine. Tale corrispettivo costituisce quindi il valore soggettivo, ossia realmente percepito in ogni caso concreto, e non un valore stimato secondo criteri oggettivi (si veda sentenza 5 febbraio 1981, causa 154/80, Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, Racc. pag. 445; 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Racc. pag. 6365; 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company, Racc. pag. I-1235, e 5 maggio 1994, causa C-38/93, Glawe, Racc. pag. I-1679, punto 8; 2 giugno 1984, causa C-33/93, Empire Stores, Racc. pag. I-2329 punto 18, e 24 ottobre 1996, causa C-288/94, Argos Distributors, Racc. pag. I-5311, punto 16)”.

Di interesse, sul tema del “valore normale”, l’ordinanza della Corte di Cassazione [n. 31057/2018](#), in base alla quale l’ufficio, già nel giudizio di primo grado, aveva fornito la prova, con il deposito delle fatture relative all’acquisto delle autovetture poi vendute al contribuente, che il prezzo di cessione era inferiore a quello di acquisto.

Quest’ultimo viene assunto come “valore normale” del bene in base alla definizione contenuta nell’[articolo 14](#), D.P.R. 633/1972, vale a dire come prezzo mediamente praticato per beni della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni sono stati acquistati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

L’interpretazione del concetto di “valore normale” del bene, in concreto, è stata ritenuta dalla Suprema Corte congruamente motivata e immune da vizi logici censurabili in sede di legittimità, apparendo logico ritenere che il migliore prezzo di riferimento per definire il “valore normale” dei beni compravenduti (nella specie, autovetture) sia quello attribuito a una transazione precedente, purché effettuata entro un breve lasso di tempo.

Esclusione della responsabilità solidale del cessionario

Come anticipato, l’[articolo 60-bis](#), D.P.R. 633/1972, introdotto in attuazione dell’[articolo 205](#), Direttiva 2006/112/CE, secondo cui gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell’imposta sia responsabile in solido per il versamento dell’imposta, rappresenta uno strumento agevolativo della riscossione dell’Iva non versata quando sussistono elementi certi sulla non economicità di talune operazioni commerciali, effettuate dal cedente.

Tale norma intende contrastare le presunte “frodi carosello” costruite sul c.d. “*missing trader*”, allo scopo di evadere il pagamento dell’Iva.

Il soggetto acquirente nazionale acquisirebbe così il vantaggio commerciale rappresentato dall’indebita detrazione d’imposta (non corrisposta allo Stato dal cedente) e dal minor prezzo d’acquisto della merce, che può così rivendere a condizioni concorrenziali.

La norma in esame dispone, a tal fine, un vincolo di solidarietà passiva a carico del cessionario per l’Iva non versata dal cedente relativamente alle cessioni effettuate a prezzi inferiore al “valore normale”.

Dal tenore letterale della norma citata, risulta, infatti, che la solidarietà passiva è posta a garanzia della sola imposta non versata dal cedente e sorge, salvo prova contraria, quando il prezzo della cessione è inferiore al “valore normale”. Di conseguenza, la responsabilità solidale dell’acquirente, per l’Iva non

versata dal cedente, è limitata al pagamento dell'imposta e non comporta, quindi, l'applicazione di sanzioni al di fuori dell'ipotesi di concorso ex [articolo 9](#), D.Lgs. 472/1997⁴.

In caso di omesso versamento dell'imposta relativa a una cessione effettuata a prezzi inferiori al "valore normale", il cessionario potrà non essere chiamato a rispondere solidalmente qualora dimostri, su base documentale, che il prezzo vantaggioso della cessione non sia connesso al mancato pagamento dell'imposta ma sia stato determinato in ragione di:

- eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili;
- specifiche disposizioni di legge.

Dal tenore letterale della norma si rileva che l'aver corrisposto un prezzo inferiore al "valore normale" deve trovare un riscontro oggettivo in motivazioni ovviamente diverse dal mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente⁵.

Al riguardo, è utile segnalare che la Corte di Giustizia ha affermato che gli Stati membri possono prevedere, nel rispetto 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 nei suoi confronti, era 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.

I giudici dell'Unione Europea hanno aggiunto, in proposito, che le Autorità fiscali possono 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 contraria⁶.

Nella già richiamata [ordinanza n. 31057/2018](#), si afferma che i giudici d'appello hanno fatto corretta applicazione dell'onere della prova laddove, stabilendo che era a carico dell'obbligato solidale l'onere di documentare sia che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili, sia che le operazioni di acquisto non erano connesse al mancato pagamento dell'Iva da parte del debitore.

⁴ Cfr. [circolare n. 10/E/2005](#) (risposta 9.8), *cit.*. Nello stesso senso, si veda anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 41/E/2005 (§ 6).

⁵ Cfr. [circolare n. 41/E/2005](#) (§ 6), *cit.*

⁶ Cfr. sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04, *Federation of Technological Industries e a.* e sentenza 21 dicembre 2011, causa C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij*.

L'esistenza della solidarietà passiva del contribuente, per le operazioni soggette a Iva, comporta per il contribuente, in sede contenziosa, la necessità di fornire una documentazione idonea a dimostrare la sua estraneità oggettiva.

I giudici d'appello hanno sostenuto che il contribuente non ha assolto l'onere probatorio in esame, non avendo fornito idonea documentazione atta a dimostrare la sua estraneità oggettiva e la non connessione con il mancato pagamento dell'Iva da parte del debitore principale, ritenendo conseguentemente legittima l'applicazione, a suo carico, dell'[articolo 60-bis](#), D.P.R. 633/1972.

È il caso di osservare che l'acquisto di veicoli usati a un prezzo di vendita inferiore a quello di acquisto non comporta automaticamente la responsabilità solidale dell'acquirente se, come accaduto nella fattispecie decisa dalla CTR di Bari con la sentenza n. 2506/XI/2016, le autovetture oggetto di compravendita sono usate e immatricolate in anni anteriori a quello dell'operazione. Trattandosi, nel caso di specie, di beni soggetti a una rapida svalutazione anche in relazione al chilometraggio, il prezzo di vendita inferiore a quello di acquisto è stato ritenuto "normale", in quanto il cessionario ha dimostrato il valore di ciascun veicolo acquistato secondo la valutazione della rivista specializzata "Motornet", cosicché – dalla documentazione depositata dal cessionario – *“si evince come le cessioni delle autovetture usate sia avvenuto a prezzi sostanzialmente in linea con le quotazioni dell'usato, tenuto conto dei prezzi ricavati da una rivista specializzata in quotazioni per il mercato dei veicoli usati in Italia (Motornet-Eurotax Glass's)”*.

Sempre in merito alla questione del rapporto tra il prezzo di cessione e il "valore normale", nella fattispecie risolta dalla CTP di Milano con la sentenza n. 628/II/2019 del 14 febbraio 2019, i giudici di primo grado hanno rilevato che il cessionario ha sostenuto l'equivalenza del prezzo di cessione degli autoveicoli rispetto al loro "valore normale", come sarebbe confermato da alcuni annunci di vendita pubblicati sulla stampa di settore.

I prezzi indicati nei citati annunci sono stati tratti dai listini auto (anno 2017), mentre le cessioni per oggetto di contestazione risalgono al 2012. Nel quinquennio intercorso i prezzi delle autovetture sono sensibilmente cresciuti, per cui la tesi del contribuente è errata, quando sostiene che il prezzo pagato per l'acquisto delle 3 autovetture è perfettamente in linea con il loro "valore normale".

Sul concetto di "valore normale", i giudici hanno fatto riferimento all'[articolo 14](#), D.P.R. 633/1972, sicché la relativa valutazione deve avvenire con riferimento al tempo e al luogo in cui è stata effettuata la cessione.

Nel caso in esame, fermo restando che, per le cessioni di beni, il “valore normale” corrisponde al prezzo di acquisto o al prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano le operazioni (articolo 14, comma 2, lettera a), D.P.R. 633/1972), il miglior prezzo di riferimento per le 3 autovetture era rappresentato da quello a esse attribuito nella contestuale transazione avvenuta tra il concessionario e i suoi fornitori. I prezzi da essi applicati, scontati all’ingrosso in quanto praticati non “al pubblico”, ma tra operatori del settore, coincidono, quindi, con il “valore normale” delle autovetture.

Inoltre, anche assumendo che le automobili in questione non siano nuove, ma a “km zero”, soccorre il comma 3, [articolo 60-bis](#), D.P.R. 633/1972, che prevede una possibile esimente, laddove stabilisce che:

“l’obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare 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”.

Sul punto, il cessionario non ha fornito alcuna prova di “eventi o situazioni di fatto” che abbiano determinato la pattuizione di un prezzo inferiore al “valore normale”, per cui – in definitiva e alla luce delle considerazioni esposte – la decisione della Commissione è stata quella di confermare la pretesa erariale.

Considerazioni critiche dell’Associazione dottori commercialisti di Milano

Come osservato dall’Associazione dottori commercialisti di Milano nella denuncia n. 2/2007, la chiamata in presunta correatità o connivenza del cessionario, finalizzata al suo versamento (solidale) dell’imposta non versata dal cedente comporta di fatto un secondo pagamento da parte del primo, della stessa imposta da egli già regolarmente assolta nell’operazione di acquisto, senza alcuna possibilità di effettuare la detrazione di questo secondo pagamento d’imposta.

Il descritto obbligo del cessionario si traduce, dunque, in una vera e propria rifusione dell’imposta da egli già regolarmente detratta in conseguenza del mancato pagamento della stessa imposta dovuta dal soggetto cedente. Il cessionario, infatti, risulta normalmente impossibilitato a fornire la prova contraria con i precisi requisiti richiesti, difficilmente rinvenibili nella pratica corrente e in assenza di qualsiasi pronuncia giurisdizionale al riguardo che abbia accertato la responsabilità dello stesso cessionario colpito dalla disposizione di legge in commento.

In buona sostanza, in una situazione del genere, in cui il prezzo pattuito fra le parti non sia almeno uguale al “valore normale” dei beni ceduti, il mancato pagamento dell’imposta dovuta dal soggetto cedente produce l’effetto postumo di negare al cessionario il suo diritto – peraltro già esercitato – di detrarre l’imposta, regolarmente già assolta “a monte”, mediante il sopraggiunto obbligo di riversamento della stessa e ciò anche in totale assenza di qualsiasi correità o connivenza dello stesso cessionario.

Quadro riepilogativo	
Cosa prevede la norma	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 Iva, è obbligato solidalmente al pagamento dell’imposta. L’obbligato solidale può, tuttavia, documentalmente dimostrare 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.
Finalità della norma	La finalità dell’ articolo 60-bis , D.P.R. 633/1972 è di rendere più efficace l’azione di contrasto alle frodi Iva, anche in ambito comunitario, prevedendo una responsabilità solidale del cessionario per l’imposta non versata dal cedente.
Beni per i quali opera la responsabilità solidale del cessionario	La responsabilità solidale opera esclusivamente per i beni specificamente individuati dal D.M. 22 dicembre 2005, come integrato dal D.M. 31 ottobre 2012, vale a dire per: <ul style="list-style-type: none"> • gli autoveicoli, motoveicoli, rimorchi; • i prodotti di telefonia e loro accessori; • i <i>personal computer</i>, componenti e accessori; • gli animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche; • gli pneumatici nuovi di gomma, nonché gli pneumatici rigenerati o usati di gomma e le gomme piene o semipiene, battistrada per pneumatici e protettori (“flaps”).
Soggetti interessati	L’ambito di applicazione della responsabilità solidale è limitato ai soggetti tenuti ad applicare l’Iva.
Responsabilità del cessionario limitata alla sola imposta	La responsabilità del cessionario, soggetto passivo Iva, per le ipotesi di mancato versamento dell’imposta da parte del cedente, è limitata alla sola imposta e non si estende, al di fuori dell’ipotesi di concorso ex articolo 9 , D.Lgs. 472/1997, alle sanzioni applicabili al cedente per la violazione dell’obbligo di versamento dell’imposta.
Determinazione del “valore normale”	Per “valore normale” s’intende, ai sensi dell’ articolo 14 , comma 1, D.P.R. 633/1972, l’intero importo che il cessionario/committente, al

	<p>medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione del bene o la prestazione del servizio, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, a un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in oggetto nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione.</p> <p>Qualora non siano accertabili cessioni di beni/prestazioni di servizi analoghe, l'articolo 14, comma 2, D.P.R. 633/1972 specifica che il "valore normale":</p> <ul style="list-style-type: none"> • per le cessioni di beni, è dato dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, ovvero, in mancanza, del prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni; • per le prestazioni di servizi, se non sono accertabili prestazioni di servizi analoghe, è pari alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi stessi.
Esclusione della responsabilità solidale	<p>In caso di omesso versamento dell'imposta relativa a una cessione effettuata a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario potrà non essere chiamato a rispondere solidalmente qualora dimostri, su base documentale, che il prezzo vantaggioso della cessione non sia connesso al mancato pagamento dell'imposta ma sia stato determinato in ragione di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili; ovvero • specifiche disposizioni di legge.

Estensione della responsabilità solidale ai trasferimenti immobiliari

L'articolo 1, [comma 164](#), L. 244/2007 (Finanziaria 2008) ha aggiunto il comma *3-bis*, [articolo 60-bis](#), D.P.R. 633/1972, stabilendo 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.

Tale nuova ipotesi di responsabilità solidale opera anche laddove l'acquirente ponga in essere l'operazione al di fuori di un'attività di impresa o di lavoro autonomo. Il cessionario è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'Iva qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo e, in tal caso, la responsabilità solidale relativa al pagamento dell'imposta riguarda la differenza tra il

corrispettivo effettivo e quello indicato nell'atto, nonché anche la relativa sanzione, compresa tra il 90 e il 180% dell'imposta non assolta, ex [articolo 6](#), comma 1, D.Lgs. 471/1997.

Come si evince dal tenore letterale della norma, il presupposto per l'applicazione del vincolo della responsabilità solidale in esame è rappresentato dalla divergenza tra l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione e nella relativa fattura, rispetto al corrispettivo effettivamente percepito.

Ai fini della sua applicazione, quindi, il comma 3-*bis*, [articolo 60-bis](#), D.P.R. 633/1972 non assume quale parametro di riferimento il "valore normale" dell'immobile trasferito, a differenza di quanto dispone il precedente comma 2, [articolo 60-bis](#), D.P.R. 633/1972.

La differenza è sostanziale, in quanto, mentre il "valore normale" rappresenta una presunzione legale utilizzabile nell'accertamento ai fini Iva e ai fini delle Imposte sui redditi che si fonda sul "*prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi*" ([articolo 14](#), comma 3, D.P.R. 633/1972), il comma 3-*bis* trova applicazione esclusivamente nell'ipotesi di effettiva divergenza tra l'importo dichiarato e quello percepito.

Come chiarito dalla [circolare n. 8/E/2009](#) (risposta 6.3), e consegue che la responsabilità solidale di cui al comma 3-*bis* non trova applicazione in caso di accertamento della maggiore imposta basato sul "valore normale".

Tale conclusione si fonda su di un'interpretazione letterale e logico-sistematica dell'impianto normativo dettato ai fini Iva, in quanto la responsabilità solidale dell'acquirente ai fini Iva rappresenta un'ipotesi eccezionale, che va limitata ai casi tassativamente previsti dal Legislatore. Ne discende che, in mancanza di un'espressa previsione normativa, non è possibile estendere la responsabilità solidale dell'acquirente anche al caso in cui la maggiore imposta derivi da un accertamento in base al "valore normale".

SCHEDA DI SINTESI

Il cessionario, soggetto agli adempimenti previsti dal Decreto Iva, è solidalmente obbligato al pagamento dell'Iva qualora il cedente non versi all'Erario l'imposta relativa ai beni venduti a un prezzo inferiore al loro "valore normale".

⁷ La sanzione è dovuta nella misura fissa, da 250 a 2.000 euro, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo ([articolo 6](#), comma 1, D.Lgs. 471/1997).



L'obbligato solidale può, tuttavia, documentalmente dimostrare 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.



Il vincolo solidale trova giustificazione nell'omesso versamento dell'Iva da parte del cedente, senza che sia necessario l'avvio di un'attività di accertamento nei confronti del cessionario, il quale può opporsi all'operatività della responsabilità fornendo la dimostrazione documentale di cui sopra.



La valutazione del "valore normale" deve essere effettuata in funzione dei criteri previsti dall'articolo 14, commi 1 e 2, D.P.R. 633/1972, che fanno riferimento all'intero importo che il cessionario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, a un cedente indipendente per ottenere i beni in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione.



Solo nel caso in cui non siano accertabili cessioni di beni analoghe, per "valore normale" si intende il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.