

Tributario

Frodi carosello

Mancato versamento IVA: presupposti e limiti della responsabilità solidale del cessionario

di Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Nell'ordinanza n. 2853 del 2019 la Quinta Sezione della Corte di Cassazione focalizza i presupposti della responsabilità solidale del cessionario ex art. 60 bis, d.p.r. n. 633 del 1972 nell'obbligazione tributaria del cedente e la circoscrive alla sola ipotesi di operazione sottofatturata che sia stata effettivamente posta in essere sia sotto il profilo della realtà economica, sia sotto quello della sussistenza del rapporto intersoggettivo tra cedente e cessionario.

Orientamenti giurisprudenziali	
Conformi	Corte di Giustizia UE, sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04; Cass. Civ., sez. trib., 28 giugno 2018 (ord.), n. 17171
Difformi	Non si rinvergono precedenti

L'art. 60 bis, comma 2, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, che prevede la **responsabilità solidale del cessionario** in caso di mancato versamento dell'IVA da parte del cedente per le cessioni dei beni individuati dal d.m. 22 dicembre 2005, qualora siano effettuate a prezzi inferiori al valore normale, presuppone - a differenza dell'art. 21, comma 7 del medesimo decreto, concernente l'emissione di fatture per operazioni inesistenti - l'**effettività dell'operazione** sottofatturata rispetto al valore normale della cessione, tanto in relazione alla realtà economica, quanto al rapporto intersoggettivo tra cedente e cessionario, e quindi consente a quest'ultimo di portare in detrazione l'Iva non versata dal cedente e per la quale è stato chiamato al pagamento come obbligato solidale. In presenza di una **operazione soggettivamente inesistente**, che si verifica in caso di interposizione fittizia del cedente e che impedisce al fittizio cessionario di portare in detrazione la fattura, non trova applicazione l'art. 60 bis,

d.p.r. n. 633 del 1972.

Questo è il principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione nella ordinanza n. 2853 del 2019.

Nel caso sub iudice l'Amministrazione finanziaria contesta la detrazione dell'IVA per violazione dell'art. 19, d.p.r. n. 633 del 1972, ritenendo che la società contribuente, cessionaria di **autovetture usate**, abbia consapevolmente partecipato a una serie di operazioni soggettivamente inesistenti.

La Commissione Tributaria Regionale, riformando la pronuncia di prime cure, **respinge** il ricorso della società contribuente contro gli atti impositivi relativi ai periodi di imposta 2004 e 2005. La pronuncia viene confermata dalla Suprema Corte nell'ordinanza in commento.

Nei motivi di ricorso per cassazione la società contribuente eccepisce la violazione dell'art. 60 bis, d.p.r. n. 633 del 1972.

Il Collegio ritiene che tale norma, introdotta dall'art. 1, comma 386, l. 30 dicembre 2004, n. 311 per contrastare le **frodi carosello** attraverso la solidarietà dal lato passivo dell'obbligazione tributaria, non sia applicabile al caso di specie.

Secondo la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, l'art. 21, n. 3, della Sesta Direttiva deve essere interpretato nel senso che esso permette ad uno Stato membro di adottare una normativa ai sensi della quale un soggetto passivo, a favore del quale è 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 (**sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04**).

Per i beni di cui al d.m. 22 dicembre 2005 (ad esempio le autovetture) l'art. 60 bis, d.p.r. n. 633 del 1972 pone una **presunzione legale relativa**: il cessionario può 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 al mancato pagamento del tributo.

Mentre l'art. 21, comma 7, d.p.r. n. 633 del 1972 presuppone che il cedente abbia emesso fattura per operazioni inesistenti, l'art. 60 bis del medesimo decreto richiede come condizione necessaria l'**effettività** dell'operazione sottofatturata sia sotto il profilo della realtà economica, sia sotto quello del rapporto intersoggettivo tra cedente e cessionario, consentendo al secondo di portare in detrazione l'IVA non versata dal cedente e per la quale è stato chiamato al pagamento come **obbligato solidale**: tale disciplina non disconosce l'IVA detratta a monte, ma impone l'obbligo autonomo di pagare quanto dovuto e non versato dal cedente (cfr. **Cass. Civ., sez. trib., 28 giugno 2018, n. 17171**, in CED Cass., Rv. 649402).

Viceversa, in presenza di una operazione soggettivamente inesistente - vale a dire in caso di interposizione fittizia del cedente - il cessionario sarà chiamato a rispondere in solido

per l'omesso versamento dell'IVA non fatturata da parte dell'effettivo cedente della merce nei confronti del quale si è realizzato il presupposto impositivo.

Riferimenti normativi:

art. 60 bis, comma 2, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633;

art. 21, comma 7, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633;

art. 1, comma 386, l. 30 dicembre 2004, n. 311;

d.m. 22 dicembre 2005

Riferimenti normativi

Cassazione civile, Sez. Trib., ordinanza 31 gennaio 2019, n. 2853