

OBBLIGHI di FATTURAZIONE: OMESSA REGOLARIZZAZIONE

L'applicazione della disciplina sanzionatoria nel caso di acquisto di beni o servizi senza emissione di fattura se il cessionario o committente non ha provveduto alla regolarizzazione dell'operazione, alla luce della C.M. 52/E/2011.

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato cassazionista e dottore commercialista – Titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

VIOLAZIONI IVA: OMESSA REGOLARIZZAZIONE

Con la C.M. 2 dicembre 2011, n. 52/E l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in ordine alle sanzioni in materia d'imposta sul valore aggiunto nelle ipotesi di acquisto di beni o servizi senza emissione della fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, qualora il cessionario o il committente non abbiano provveduto alla regolarizzazione dell'operazione.

Disciplina previgente

La sanzione per le ipotesi di omessa regolarizzazione da parte del cessionario o committente era disciplinata dall'art. 41, co. 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [CFF 241], secondo il quale «*il cessionario o committente che nell'esercizio di imprese, arti o professioni abbia acquistato beni o servizi senza emissione della fattura o con emissione di fattura irregolare da parte del soggetto obbligato ad emetterla, è*

tenuto a regolarizzare l'operazione (...). In caso di mancata regolarizzazione si applicano al cessionario o committente le pene pecuniarie previste dai primi tre commi, oltre al pagamento dell'imposta, salvo che la fattura risulti emessa».

La mancata regolarizzazione della fattura comportava, pertanto, l'applicazione al cessionario o committente delle pene pecuniarie stabilite dalla norma citata per le violazioni dell'obbligo di fatturazione, oltre al pagamento dell'imposta, salvo che la fattura risultasse emessa.

Disciplina vigente

A far data dal 1° aprile 1998, l'art. 16, co. 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 recante «*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi*», ha soppresso l'art. 41 suddetto per introdurre una nuova disciplina.

L'art. 6, co. 8, D.Lgs. 471/1997 [CFF 1621] ha previsto che «*Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni e servizi senza che sia stata emessa*

VIOLAZIONI IVA

fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di lire cinquecentomila, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

a) se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'Ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alla fatturazione delle operazioni;

b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta».

Una delle **modifiche più rilevanti** rispetto alla disciplina precedente stava proprio nella **mancata previsione di recupero dell'imposta nei riguardi del cessionario.**

Prassi amministrativa

L'Agenzia aveva già provveduto, con C.M. 25 gennaio 1999, n. 23/E a fornire chiarimenti sulla portata applicativa dell'introdotta normativa, rispetto a quella previgente.

In particolare, nella detta circolare, al punto 2.7, veniva precisato che, per le violazioni commesse sotto il vigore di detta norma, **permane a carico del cessionario l'obbligo del pagamento del tributo**, non potendo trovare applicazione nei confronti di quest'ultimo il principio del *favor rei* (1). Il principi del *favor*

sarebbe stato applicabile solo limitatamente alle misure sanzionatorie.

In altri termini, gli Uffici, per le violazioni commesse fino al 31 marzo 1998, avrebbe continuato a recuperare l'imposta nei confronti del cessionario, come previsto nel previgente art. 41, in quanto tale recupero era considerato a **titolo di imposizione fiscale** e non a titolo di sanzione amministrativa e, dunque, doveva ritenersi sottratto al principio del *favor rei* (2).

Con riferimento alle misure sanzionatorie, rispetto alle quali poteva invece trovare applicazione il suddetto principio, gli Uffici dovevano provvedere ad effettuare una **comparazione** tra le sanzioni previste dall'abrogato art. 41 e a quelle introdotte con il nuovo art. 6, co. 8, ed applicare quella più favorevole al contribuente.

Giurisprudenza della Suprema Corte

La questione dell'**applicazione del principio del *favor rei*** anche all'applicazione dell'imposta ha avuto tuttavia risultati **contrastanti con la prassi amministrativa.**

La Corte, in numerose sentenze, ha ritenuto innanzitutto che il cd. **pagamento dell'imposta**, così denominato dall'abrogato art. 41, co. 6, dovesse essere considerato **quale atto sanzionatorio** e non d'imposizione fiscale

(1) *La circolare infatti statuiva:* «L'omessa regolarizzazione nei prescritti termini rende, invece, il cessionario o committente autore dell'illecito, in via del tutto indipendente rispetto alla controparte, con la conseguenza che nei suoi confronti si rende applicabile la sanzione stabilita dal citato comma 8 dell'art. 6, pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di lire cinquecentomila per singola violazione».

(2) *Si ricorda che con la previsione di cui al D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, co. 3 [CFE 9466], il Legislatore, disponendo che «se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo», ha, a far tempo dal 1° aprile 1998, esteso il principio del favor rei anche al settore tributario, sancendone l'applicazione retroattiva, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non debba qualificarsi «definitivo».*

(Cass. 27 luglio 2011, n. 16437; Cass. 27 giugno 2011, n. 14068).

Ciò in quanto la corrispondente **previsione normativa** sarebbe inserita nel Titolo Terzo, D.P.R. 633/1972, intitolato «**Sanzioni**»; l'art. 41, in particolare, sotto la rubrica «**Violazioni dell'obbligo di fatturazione**», elenca le misure con cui l'ordinamento reagisce alle diverse ipotesi d'infedeltà catalogate (Cass. 10 marzo 2005, n. 5268).

Inoltre, i giudici di legittimità hanno inoltre evidenziato che «*il cessionario di beni ed il committente di servizi non sono soggetti passivi dell'Iva, essendo tali, ai sensi dell'articolo 17 DPR 633/1972, il cedente del bene ed il prestatore del servizio*» (Cass. 10 marzo 2005, n. 5268).

È stato inoltre rilevato che non fosse possibile ritenere che cessionario e committente potessero acquisire occasionalmente la qualità di debitori dell'imposta, in luogo dei soggetti passivi di cui all'art. 17, solo in correlazione al fatto dell'omessa o irregolare fatturazione. Infatti, la Suprema Corte ha ritenuto che l'art. 41, co. 6, nel disporre che al cessionario di beni o committente di servizi si applicassero, in caso di omessa o irregolare fatturazione e mancata regolarizzazione, le pene pecuniarie previste ai primi tre commi, oltre al pagamento dell'imposta, **considerasse l'intero prelievo** – compreso quello pari all'imposta – **quale sanzione**. Pertanto, in virtù del principio di legalità stabilito dal D.Lgs. 472/1997, art. 3, co. 3, anche riguardo a detto prelievo, qualificato «*pagamento dell'imposta*» dall'art. 41, si applicasse la norma posteriore, più favorevole al contribuente (così Cass. 5268/2005).

I suddetti **principi** vennero poi **confermati** dalle **Sezioni Unite** della **Suprema Corte** che, con le sentenze 27 dicembre 2010, nn. 26126 e 26127 hanno ribadito che «*l'obbligo del cessionario o committente di pagare l'imposta sul valore aggiunto in caso di mancata trasmissione*

della fattura e omesso pagamento da parte del cedente o fornitore del servizio abbia natura di sanzione e sia, quindi, applicabile una nuova disciplina sanzionatoria più favorevole, secondo il principio di legalità espresso dal D. Lgs. n. 472 del 1997, n. 3».

La Corte argomenta poi che, a sostegno della tesi circa la natura sanzionatoria del debito d'imposta, vi sarebbero:

a) la **collocazione sistematica** del D.P.R. 633/1972, art. 41, nel **Titolo Terzo** è di per sé **poco significativa**, in quanto la norma contiene anche la previsione di sanzioni pecuniarie, al di là del pagamento dell'imposta;

b) la **detraibilità dell'imposta pagata dopo l'avvenuta regolarizzazione** (desunta dall'art. 41, comma penultimo, secondo cui un esemplare del documento attestante il pagamento o la regolarizzazione è restituito dall'Ufficio all'interessato, il quale deve annotarlo nel registro degli acquisti) **non è compatibile** con il **carattere sanzionatorio attribuito allo stesso pagamento**;

c) la **Sesta Direttiva Iva n. 77/388/Cee**, par. 1, lett. a), ultima parte, art. 21, riconosce agli Stati membri la **facoltà di estendere la categoria dei debitori d'imposta**, prevedendo che una persona diversa dal soggetto passivo d'imposta sia tenuta in solido al pagamento dell'Iva.

Le Sezioni Unite ritengono che la collocazione dell'obbligo del pagamento dell'imposta nell'area delle misure sanzionatorie (Titolo Terzo, D.P.R. 633/1972) sia compatibile col quadro normativo sul sistema dell'Iva e, soprattutto, con la disciplina comunitaria in materia.

Di conseguenza gli **Uffici**, per le ipotesi di omessa regolarizzazione compiute in vigenza dell'abrogato art. 41, fatta eccezione per le ipotesi in cui l'avviso di rettifica con il quale veniva recuperata l'imposta e irrogata la sanzione fosse divenuto definitivo alla data del 1° aprile 1998, **non avrebbero dovuto**

VIOLAZIONI IVA

provvedere al recupero dell'imposta, in quanto si trattava di sanzione che, al pari delle altre previste dal medesimo articolo, doveva essere oggetto di comparazione con le nuove sanzioni disciplinate dall'art. 6, co. 8, D.Lgs. 471/1997, al fine di individuare la norma più favorevole da applicare al contribuente.

Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate: C.M. 52/E/2011

L'Agenzia, con la C.M. 52/E/2011 in commento, preso atto del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, ha ritenuto superata la posizione precedentemente assunta con la C.M. 23/E/1999 e, pertanto, non ritiene più opportuno proseguire nella coltivazione delle controversie in questione.

Gli Uffici sono stati invitati a riesaminare le

controversie in questione e ad abbandonare, secondo le formule di rito, tenuto conto dello stato e grado del giudizio, quelle la cui pretesa tributaria non apparirebbe più sostenibile.

Per l'applicazione del *favor rei*, invece, l'Ufficio è chiamato all'applicazione delle istruzioni fornite nella C.M. 180/E/1998⁽³⁾ con riferimento all'applicazione del principio del *favor rei* nel caso in cui la sanzione ad una determinata violazione fosse stata diversamente disciplinata nel tempo.

⁽³⁾ In particolare, è stato evidenziato che qualora fosse stata introdotta una sanzione più mite rispetto a quella in vigore al momento della violazione, sarebbe potuto accadere che, nel caso in cui la sanzione non fosse stata ancora irrogata, sarebbe dovuta essere irrogata la sanzione più mite. In caso la sanzione fosse stata irrogata, ma il provvedimento non fosse ancora divenuto definitivo, la misura della sanzione sarebbe potuta essere ridotta in conformità alla previsione più favorevole, con diritto alla restituzione di quanto eventualmente già pagato in eccedenza. Infine, in caso la sanzione fosse stata irrogata con provvedimento divenuto definitivo, la sanzione irrogata secondo l'originaria previsione meno favorevole sarebbe rimasta dovuta.

SistemaFRIZZERA

GUIDA all'ACCERTAMENTO delle IMPOSTE

di Giacomo Manzana ed Elena Iori

La Guida Pratica all'Accertamento delle imposte affronta, con le consuete caratteristiche grafiche e di estrema operatività proprie del Sistema Frizzera, le tematiche in continua evoluzione dell'accertamento delle imposte. Trovano ampio spazio i temi delle differenti forme di accertamento (analitico, induttivo, ecc.), degli accessi, ispezioni e verifiche, delle indagini finanziarie, del redditometro, degli studi di settore, nonché tutto quanto attiene agli accertamenti immobiliari, anche in caso di cessione d'azienda. Aggiornato con la manovra d'estate 2011 e le novità in materia di nuovo redditometro e di spesometro.

Pagg. 528 – € 45,00

Il prodotto è disponibile anche nelle librerie professionali. Trova quella più vicina all'indirizzo www.librerie.ilsole24ore.com

GRUPPO 24 ORE