



Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

Roma, 2 dicembre 2011

OGGETTO: *IVA – Violazioni in materia di fatturazione – Omessa regolarizzazione da parte del cessionario o committente – Sanzione impropria – Favor rei - Articolo 41, sesto comma, DPR n. 633 del 1972 – Articolo 6, comma 8, D.lgs. n. 471 del 1997 - Istruzioni operative*

INDICE

1	<i>Premessa</i>	2
2	<i>Riferimenti normativi</i>	2
3	<i>Prassi amministrativa</i>	4
4	<i>La giurisprudenza della Corte di cassazione</i>	4
5	<i>Gestione del contenzioso pendente</i>	6

1 Premessa

L'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, ha introdotto, a partire dal 1° aprile 1998, una nuova disciplina delle sanzioni in materia di imposta sul valore aggiunto per le ipotesi di acquisto di beni o servizi senza emissione di fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, qualora il cessionario o committente non abbiano provveduto alla regolarizzazione dell'operazione.

L'applicazione di tale disciplina sanzionatoria nel rispetto del principio del *favor rei*, di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472¹, ha dato origine ad un diffuso contenzioso.

Ciò premesso si forniscono istruzioni per la gestione delle controversie pendenti in materia, alla luce del consolidato orientamento della Corte di cassazione formatosi in materia.

2 Riferimenti normativi

La sanzione per le ipotesi di omessa regolarizzazione da parte del cessionario o committente era disciplinata dall'articolo 41, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), 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*

¹ L'articolo 3, comma 3, dispone 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”*. Tale disposizione, per effetto di quanto previsto dall'articolo 25, comma 2, del medesimo D.lgs. n. 472 del 1997, si applica ai procedimenti in corso alla data del 1° aprile 1998.

previste dai primi tre commi, oltre al pagamento della imposta, salvo che la fattura risulti emessa”.

Pertanto, la mancata regolarizzazione della fattura, nei termini e nelle modalità di legge, comportava l'applicazione al cessionario o committente delle pene pecuniarie stabilite dallo stesso articolo 41 per le violazioni dell'obbligo di fatturazione, oltre al pagamento dell'imposta, salvo che la fattura risultasse emessa.

A far data dal 1° aprile 1998, l'articolo 41 del decreto IVA è stato soppresso dall'articolo 16, comma 1, lett. a), del D.lgs. n. 471 del 1997 e l'articolo 6, comma 8, del medesimo decreto legislativo, recante “*Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto*”, ha introdotto una nuova disciplina delle sanzioni in argomento.

Il citato articolo 6, comma 8, prevede, infatti, che “*Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa 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, semprechè non provveda a regolarizzare l'operazione*”.

La novità più importante introdotta dalla norma in questione è che non è più previsto, nei casi di omessa regolarizzazione, il recupero dell'imposta nei riguardi del cessionario, diversamente da quanto in precedenza stabilito dal citato articolo 41, sesto comma, del decreto IVA.

3 Prassi amministrativa

Con circolare del 25 gennaio 1999, n. 23/E, sono stati forniti chiarimenti sulla portata applicativa della nuova normativa rispetto alle violazioni commesse sotto il vigore dell'abrogato articolo 41 del decreto IVA.

In particolare, è stato precisato (punto 2.7) 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. Tale principio si renderà invece applicabile limitatamente alle misure sanzionatorie*”.

In altri termini, con detta circolare è stato stabilito che, per le violazioni commesse fino al 31 marzo 1998, gli Uffici² dovevano continuare a recuperare l'imposta nei confronti del cessionario, come previsto dal citato articolo 41, in quanto tale recupero era considerato a titolo di imposizione fiscale e non a titolo di sanzione amministrativa, e dunque sottratto al principio del *favor rei*.

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

4 La giurisprudenza della Corte di cassazione.

Con numerose sentenze la Corte di cassazione ha, invece, ritenuto che “*il pagamento della imposta*”, così denominato dall'abrogato articolo 41, sesto comma, deve essere considerato a titolo di sanzione e non d'imposizione fiscale (cfr. da ultimo Cass., 27 luglio 2011, n. 16437; 27 giugno 2011, n. 14068; 13 marzo 2009, n. 6149; 18 giugno 2008, n. 16490).

² Per brevità, nella presente per Uffici si intendono le Direzioni regionali e provinciali.

Ciò in quanto *“la corrispondente previsione normativa è inserita nel Titolo Terzo del D.P.R. n. 633/1972, intitolato “Sanzioni”; l’articolo 41, in particolare, sotto la rubrica “Violazioni dell’obbligo di fatturazione”, elenca le misure - compresa quella in esame - con cui l’ordinamento reagisce alle diverse ipotesi d’infedeltà catalogate”* (cfr. Cass. 10 marzo 2005, n. 5268).

Inoltre i giudici di legittimità hanno evidenziato che *“il cessionario di beni ed il committente di servizi non sono soggetti passivi dell’IVA, essendo tali, ai sensi dell’articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972, il cedente del bene ed il prestatore del servizio”*; rilevando peraltro che non è possibile ritenere che *“cessionario e committente possano acquistare occasionalmente la qualità di debitori dell’imposta, in luogo dei soggetti passivi indicati dall’articolo 17, in correlazione al fatto dell’omessa o irregolare fatturazione”* (cfr. Cass. n. 5268 del 2005).

La Cassazione ha ritenuto che *“il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 41, comma 6..., nel disporre che al cessionario di beni o committente di servizi si applichino, in caso di omessa o irregolare fatturazione e mancata regolarizzazione, “le pene pecuniarie previste dai primi tre commi, oltre al pagamento della imposta”, considera l’intero prelievo - compreso quello d’importo pari all’imposta - quale sanzione... Pertanto, in virtù del principio di legalità stabilito dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 3, anche riguardo a detto prelievo, qualificato “pagamento dell’imposta” dall’art. 41 cit., si applica la norma posteriore, più favorevole al contribuente”* (Cass. 5268/05)” (cfr. Cass. n. 6149 del 2009 e n. 16490 del 2008).

Tali principi sono stati confermati dalle Sezioni Unite della Cassazione che con le sentenze del 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, art. 3”.

Ne consegue che gli Uffici, per le ipotesi di omessa regolarizzazione compiute nella vigenza dell’abrogato articolo 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 1998³, non avrebbero dovuto 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’articolo 6, comma 8, del D.lgs. n. 471 del 1997, al fine di individuare la norma più favorevole da applicare al contribuente.

5 Gestione del contenzioso pendente

Preso atto del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, si ritiene superata la posizione precedentemente assunta con la circolare n. 23/E del 1999 e pertanto non più opportuno proseguire nella coltivazione delle controversie in questione.

In conclusione, gli Uffici sono invitati a riesaminare le controversie pendenti concernenti la materia in esame e ad abbandonare – con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio – quelle in cui la pretesa tributaria non appare sostenibile alla luce delle considerazioni che precedono, sempre che non siano sostenibili altre questioni⁴.

Si richiamano altresì le istruzioni fornite con la circolare n. 180/E del 1998 con riferimento all’applicazione del principio del *favor rei* nel caso in cui la

³ Al riguardo, con circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 è stato chiarito che le nuove disposizioni espressamente richiamate dal comma 2 dell’articolo 25 sono applicabili al provvedimento di contestazione o di irrogazione della sanzione che non sia divenuto definitivo alla data del 1° aprile 1998. In altri termini, è necessario che alla suddetta data sia ancora pendente il giudizio ovvero siano pendenti i termini per la proposizione dell’impugnazione.

⁴ In materia di cessazione della materia del contendere, si richiamano il punto 2 della circolare del 26 maggio 2011, n. 22/E, le direttive del 5 ottobre 2011, n. 87, del 24 giugno 2010, n. 96 e del 12 aprile 2010, n. 54, e la nota del 28 giugno 2006, prot. n. 2006/102639.

sanzione conseguente ad una determinata violazione sia stata diversamente disciplinata nel tempo⁵.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli Uffici.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

⁵ In particolare con la citata circolare è stato evidenziato che “se viene introdotta una sanzione più mite rispetto a quella in vigore al momento della violazione, può accadere che: a) la sanzione non è stata ancora irrogata; b) la sanzione è stata irrogata, ma il provvedimento non è ancora divenuto definitivo; c) la sanzione è stata irrogata con provvedimento divenuto definitivo. Nel primo caso (a) dovrà essere irrogata la sanzione più mite; nel secondo (b) la misura della sanzione dovrà essere ridotta in conformità alla previsione più favorevole, con diritto alla restituzione di quanto eventualmente già pagato in eccedenza; nel terzo (c) la sanzione irrogata secondo l'originaria previsione meno favorevole rimane dovuta”.