# Le spese di spedizione della fattura

di Sonia Cascarano

**Pubblicato il 22 Settembre 2009**

Le spese di emissione della fattura e dei conseguenti adempimenti e formalità non possono formare oggetto di addebito a qualsiasi titolo...

## Corte di Cassazione, sentenza n. 3532\2009

La sentenza della Cassazione n. 3532 del 2009 affronta per la prima volta una questione che contrappone consumatori e società erogatrici di servizi in un vasto contenzioso, nell'ambito del quale sono maturati differenti orientamenti dei giudici di merito, come osserva la stessa Corte.

Si tratta in particolare dell'addebito delle spese di spedizione postale della fattura, previsto nel contratto di fornitura del servizio con una clausola ritenuta nulla dalla sentenza del Tribunale che è stata cassata dalla Corte per violazione dell'art. 21, ottavo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: tale disposizione prevede che

> *"le spese di emissione della fattura e dei conseguenti adempimenti e formalità non possono formare oggetto di addebito a qualsiasi titolo":*

anche se contenuta nel decreto IVA, essa è diretta esclusivamente a regolare i rapporti tra soggetti privati, e cioè tra chi emette e chi riceve la fattura.

La questione coinvolge aspetti fiscali, seppur non attinenti al rapporto di imposta, con particolare riguardo all'adempimento di emissione della fattura: la Corte, nel risolvere la controversia nel senso della validità della clausola e della prassi di addebitare al cliente le spese postali per la spedizione della fattura, non si è sottratta all'esame di questi aspetti fiscali, con affermazioni di indubbio interesse.


*Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com*
*Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D*

In particolare, il comma ottavo non era contenuto nella formulazione originaria dell'art. 21 del decreto IVA, ma è stato introdotto soltanto successivamente, ad opera del D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687 senza che vi fossero corrispondenti disposizioni nella normativa comunitaria di riferimento, cui è del tutto estranea la regolazione dei rapporti interni tra i soggetti coinvolti nel prelievo.

Come si legge nella relazione ministeriale allo schema del D.P.R. n. 687/1974, questa disposizione fissa il principio per cui

> *"gli obblighi relativi all'emissione della fattura, come quelli relativi ai successivi adempimenti, essendo imposti ai fini dell'applicazione del tributo non possono costituire titolo per addebito specifico delle relative spese":*

la questione posta è dunque se le spese postali per la spedizione della fattura siano o meno riconducibili a quelle sostenute per l'emissione o per i successivi adempimenti e formalità, delle quali è vietato l'addebito.

La sentenza del Tribunale cassata dalla Corte, oltre a ritenere che le spese di spedizione sono comprese tra quelle di cui è vietato l'addebito, aveva anche ritenuto che la norma in esame fosse di carattere imperativo, e tale quindi da determinare la nullità della clausola contrattuale che invece consente tale addebito: il comma in esame, come si è visto, si riferisce testualmente alle spese di emissione della fattura; ciò consente di circoscrivere il suo ambito applicativo agli adempimenti amministrativi propri del soggetto passivo, relativi alla formulazione, compilazione e stampa del documento e non anche alle spese che il medesimo sostiene per far pervenire il documento nella sfera giuridica del debitore.

Questa conclusione è confermata dalla circostanza che la stessa norma fa riferimento non solo alle spese di emissione, ma anche ai conseguenti adempimenti e formalità, e agli oneri amministrativi interni che la legge IVA pone a carico del contribuente. in questo senso è chiara la relazione ministeriale al D.P.R. n. 687/1974 nella quale si fa riferimento proprio a quegli adempimenti

> *"imposti ai fini dell'applicazione del tributo che non possono costituire titolo per addebito specifico delle relative spese".*


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'art. 21, ottavo comma, del D.P.R. n. 633/1972 sembra dunque una disposizione diretta ad assicurare che i costi degli adempimenti non traslino sull'acquirente: si tratta di una disposizione che sembra porsi sullo stesso piano delle numerose norme del Codice civile che disciplinano in ambito contrattuale la materia delle spese; la norma in esame è derogabile da una diversa volontà delle parti e non si ravvisa in essa alcun carattere imperativo, carattere che non è affatto pacifico che possiedano neanche le norme impositive, che regolano il rapporto tra contribuenti ed Erario.

E' difficile ravvisare un tale carattere in una norma che riguarda i soli rapporti interni tra privati.

Con riferimento alla spedizione della fattura, si consideri l'adempimento della spedizione della fattura, cui si ricollega direttamente l'onere postale addebitato al cliente: si può osservare che la spedizione non rientra nella nozione di emissione della fattura, oggetto del divieto stabilito dall'ottavo comma.

Il primo comma dello stesso art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, nel precisare che

> *"la fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ovvero all'atto della sua trasmissione per via elettronica",*

prevede tre diverse modalità, alternative tra loro, per la trasmissione della fattura nella sfera di disponibilità e/o conoscenza dell'acquirente.

Due di queste modalità prevedono l'invio della fattura, o per via postale o per via informatica, e la terza ne prevede la consegna brevi manu: l'esistenza di più modalità alternative attraverso le quali far pervenire il documento al debitore può far ritenere che, dal momento in cui la fattura è materialmente formalizzata, si fuoriesca dall'ambito degli adempimenti obbligatori al fine dell'applicazione del tributo e, quindi, dal novero delle spese che il soggetto passivo sostiene esclusivamente nel proprio interesse per gli adempimenti a lui imposti ai fini dell'applicazione del tributo:


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- si può ritenere che, nel caso in cui il cliente opti per l'invio della fattura tramite il servizio postale, tale scelta soddisfi esclusivamente un suo interesse, il che giustifica pienamente il fatto che il relativo costo sia posto a suo carico;

- non si possono trarre indicazioni contrarie dall'assimilazione recata dal primo comma dell'art. 21 tra il momento di emissione della fattura e quello della sua spedizione: la presunzione introdotta da tale norma, infatti non sembra voler creare una corrispondenza tra la nozione di emissione della fattura e quella di spedizione della fattura al cliente; essa sembra infatti rispondere soltanto alla finalità di individuare il momento in cui la fattura assume rilievo ai fini di tutti i successivi adempimenti tributari previsti dalla normativa IVA: questa norma non si riferisce dunque all'an dell'emissione della fattura, bensì solo al quando ed in particolare ha lo scopo di fissare in maniera incontrovertibile il momento rilevante rispetto al quale verificare il tempestivo assolvimento degli specifici adempimenti che il decreto IVA riconnette all'emissione della fattura, senza postulare alcuna impropria commistione giuridica tra due momenti che nel sistema dell'IVA nascono e rimangono distinti.

Si precisa infatti che

> *"scopo della disposizione è individuare in quale momento la fatturazione si ha per effettuata: consegna o spedizione della fattura non costituiscono un segmento della fatturazione, ma il momento fino al quale e prima del quale non si può considerare compiuta":*

così la fattispecie della emissione della fattura non è integrata dalla consegna o spedizione.

**La tesi della Cassazione è confermata dalla disciplina comunitaria della fatturazione.**

La direttiva 112/2006/CE del 28 novembre 2006 contiene un'intera Sezione dedicata alla emissione della fattura: queste disposizioni individuano tutti i casi in cui la fattura va emessa, facendo dunque esclusivo riferimento al sorgere del relativo obbligo del soggetto passivo; in nessun luogo tali dettagliate norme prevedono alcunché sulla spedizione, quale elemento che integra la fattispecie dell'emissione.


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Coerentemente con questa impostazione, la direttiva si occupa separatamente della trasmissione della fattura, stabilendo nell'art. 232 che le fatture emesse a norma delle precedenti disposizioni possono essere trasmesse su carta, oppure trasmesse o messe a disposizione per via elettronica: è dunque evidente che nel sistema della direttiva cui il legislatore interno ed in ogni caso l'interprete sono tenuti ad adeguarsi, la trasmissione della fattura, anche cartacea, è altro rispetto alla emissione: è confermato quanto già emerge dall'analisi del diritto interno.

La sentenza è poi da condividere anche quando si esclude che

> *"le spese di spedizione rientrino nell'ambito di applicazione del divieto di addebitare le spese relative agli adempimenti e formalità conseguenti alla emissione":*

la norma infatti richiede un nesso di causalità tra l'emissione ed i successivi adempimenti, nesso che può ravvisarsi solo nella conservazione e registrazione dei documenti; d'altra parte, come osserva la Corte, ben avrebbe potuto e dovuto il legislatore fare espresso riferimento al divieto di addebito delle spese di spedizione, anziché affidarsi alla generica espressione adempimenti e formalità.

In particolare l'attore ha convenuto davanti al giudice la società domandando la condanna a restituirgli le somme, che nel tempo gli erano state addebitate come spese di spedizione postale della fattura dei costi del servizio telefonico e sostenendo che l'addebito di quelle spese era in contrasto con quanto disposto dall'art. 21, ottavo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la legge sull'IVA, oltre che con gli artt. 1175, 1176 e 1375 c.c. e con l'art. 1, comma 2, lett. e), della legge 30 luglio 1998, n. 281 sulla disciplina dei diritti dei consumatori e degli utenti.

La società ha chiesto il rigetto delle domande, accolta dal giudice di pace con sentenza 17 maggio 2004, che è stata confermata dal Tribunale.

La sentenza 29 agosto 2005 del Tribunale è stata notificata il 4 novembre 2005 e la società ne ha chiesto la cassazione con ricorso, la cui notifica, domandata il 30 novembre 2005, è stata eseguita a mezzo del servizio postale il 5 gennaio 2006, con consegna brevi manu.

Il Tribunale ha deciso applicando la disposizione contenuta dell'art. 21, ultimo comma, della legge sull'IVA. la disposizione, insieme ad altre integrative e correttive del D.P.R. n. 633/1972, vi è stata introdotta dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687 e vi si è stabilito che


*Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com*
*Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D*

> *"le spese d'emissione della fattura e dei conseguenti adempimenti e formalità non possono formare oggetto d'addebito a qualsiasi titolo":*

il Tribunale ha ritenuto che le spese di spedizione rientrano tra quelle di emissione della fattura, espressamente considerate dall'art. 21 e che la norma ha impedito siano addebitate a chi fruisce della prestazione ed è soggetto alla rivalsa, osservando che la disciplina della fatturazione è tesa a tutelare il corretto andamento del procedimento di esazione del tributo e così a garantire il controllo incrociato del suo integrale adempimento.

La norma ha voluto evitare che i relativi costi ricadano sul consumatore finale: è contro tale funzione della norma concludere che la disposizione dettata dell'art. 21, ultimo comma, non includa nel suo ambito d'applicazione le spese di spedizione della fattura, perché, se il consumatore finale, per la spedizione della fattura, dovesse sopportare un costo aggiuntivo, potrebbe rinunciarvi e questo renderebbe più agevole all'emittente alterare o sopprimere il documento, inibendo all'Amministrazione finanziaria il controllo sul regolare adempimento dell'imposta.

Così si intuisce la conseguenza della natura imperativa della norma e della nullità delle clausole negoziali invocate dalla società in particolare all'art. 28 del contratto di abbonamento ed all'art. 14 delle condizioni generali di abbonamento, secondo il quale le spese postali di spedizione delle bollette telefoniche sono addebitate al cliente.

Il Tribunale ha osservato che

> *"non essendo previsto dall'art. 21 delle legge IVA un diverso meccanismo per realizzare ugualmente gli scopi della norma, non potrebbe valere ad escludere la nullità della clausola contrattuale contraria il limite alla sanzione di nullità che, nell'art. 1418, primo comma, c.c. è espresso attraverso la locuzione salvo che la legge disponga altrimenti".*

La cassazione della sentenza è **chiesta** in base a **4 motivi**:


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

1. Il primo è un motivo di violazione di norme di diritto (art. 360, n. 3, c.p.c. in relazione all'art. 21, ottavo comma, del D.P.R. n. 633/1972, artt. 1196, 1245 e 1475 c.c., nonché all'art. 15, primo comma, n. 3, del D.P.R. n. 633/1972).
   Nel riferimento che dell'art. 21, ottavo comma, fa alle spese di emissione della fattura non si possono comprendere quelle di spedizione: emettere una fattura non significa spedirla, in quanto la spedizione è un'attività che segue e si aggiunge alla emissione, ciò è dimostrato dal fatto che l'attività di spedizione è solo eventuale, perché sostituisce la consegna a mano e può a sua volta essere sostituita dalla trasmissione via e-mail.

2. Emissione e spedizione della fattura si debbono distinguere anche sotto il profilo dell'onere economico: le spese di emissione si correlano alla redazione per iscritto in duplice esemplare; alla particolare composizione tipografica; al collegamento con altri documenti, anche i conseguenti adempimenti e formalità si prestano ad essere identificati.

3. Diverso è invece il caso delle spese per l'uso del servizio postale, che sono del tutto eventuali, sicché la spedizione non può essere nemmeno ricondotta alla formula conseguenti adempimenti e formalità: solo questi ultimi sono infatti tipici ed obbligatori ed hanno una finalità contabile e fiscale e per tale ragione la loro inosservanza è sanzionata.

Ciò secondo **3 argomenti sistematici**:

- il principio espresso dall'art. 1196 c.c., secondo cui **le spese collegate al pagamento sono a carico del debitore**;

- il principio che emerge dall'art. 1245 c.c. per cui **si debbono computare le spese del trasporto al luogo del pagamento** e, con riferimento al contratto di compravendita dall'art. 1475 c.c., là dove precisa che **le spese accessorie sono a carico del compratore**, se non diversamente pattuito;

- la considerazione che, per converso, le **spese di emissione**, cui l'art. 21 ha inteso riferirsi, non sono omologhe a quelle precedenti, perché sono collegate non all'obbligo di pagamento del prezzo da parte di chi fruisce della prestazione, ma al compimento di operazioni disposte dalle norme fiscali.


*Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com*
*Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D*

Lo conferma l'art. 15, primo comma, n. 3, del D.P.R., che ha escluso dalla base imponibile le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, se regolarmente documentate.

La società ha sostenuto di ritrarre il suo diritto ad ottenere il rimborso delle spese postali di spedizione della fattura, perché v'è nelle condizioni generali di abbonamento una clausola che obbliga l'utente a sostenerle: l'esame del motivo non è diretto a riscontrare se questa clausola è sotto ogni aspetto valida, ma se è conforme a diritto la decisione del Tribunale, che l'ha dichiarata nulla per contrasto con la norma contenuta nell'art. 21, ottavo comma, della legge IVA.

Il **comma ottavo aggiunto all'art. 21** dispone che

> *"le spese di emissione della fattura e dei conseguenti adempimenti e formalità non possono formare oggetto di addebito a qualsiasi titolo":*

la norma vuole segnare la distinzione tra ciò che fa capo all'operazione commerciale ed è valutabile come sua base imponibile per l'applicazione dell'imposta e della rivalsa e ciò che perviene alla fatturazione dell'operazione, che il legislatore ha voluto restasse estraneo sia all'applicazione dell'imposta sia alla rivalsa.

Ciò posto, è giustificato chiedersi se la spedizione della fattura per l'ipotesi in cui c'è, sia stata presa in considerazione dal legislatore come aspetto della fatturazione, il cui costo si è voluto come gli altri lasciare a carico di chi cede il bene o presta il servizio, o se, non potendo però essere considerata la spedizione della fattura una componente degli obblighi contrattuali di chi cede il bene o presta il servizio, il legislatore tributario non si sia solo limitato a non comprenderlo nella base imponibile.

Sicché è rimasta al diritto civile ed alla volontà delle parti la disciplina della sopportazione del suo onere: l'interpretazione letterale delle disposizioni dettate nell'art. 21 della legge IVA a disciplina della fatturazione delle operazioni non somministra dati univoci a favore della prima conclusione, che è l'esito al quale è pervenuto il Tribunale.

La spedizione della fattura non si presta ad essere ricondotta all'operazione di emissione per l'ultimo periodo del primo comma dell'art. 21 che recita come

> *"la fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ...".*


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In base all'art. 21, quarto comma, e art. 6 del D.P.R. n. 633/1972

> *"la fattura va emessa nel momento in cui l'operazione commerciale è o si considera eseguita";*

scopo della disposizione è individuare in quale momento la fatturazione si ha per effettuata, dove consegna o spedizione della fattura non costituiscono un segmento della fatturazione, ma il momento fino al quale e prima del quale non si può considerare compiuta: non si riesce a comprendere, dopo che il legislatore ha apportato una correzione al testo originario dell'art. 21 poichè la pretesa di trasferire sui clienti i costi della operazione di fatturazione manifestava d'essere d'ostacolo all'applicazione dell'imposta si sarebbe scelta la via di affidare l'espressione della volontà normativa ad una disposizione capace di prestarsi ad una diversa interpretazione e questo proprio nel momento in cui il legislatore avrebbe mostrato di voler in particolare soffermarsi sul ruolo della consegna della fattura e su quello succedaneo della consegna nel quadro della fatturazione.

Per le stesse ragioni, non è condivisibile l'operazione per cui consegna o spedizione andrebbero allora ricondotte almeno ai conseguenti adempimenti e formalità di cui si parla nel seguito della disposizione; per converso, le norme che nella legge IVA determinano la base imponibile e le esclusioni del computo della base imponibile permettono di ritenere che, se le parti prevedono come forma di consegna della fattura la sua spedizione ed il costo ne è anticipato da chi la emette, il relativo rimborso non fa parte della base imponibile (art. 15, n. 3, della legge IVA).

Se le parti si accordano invece nel senso che il pagamento possa essere fatto dall'utente dietro ricevimento della fattura che, a spese dell'utente e mediante spedizione per posta, gli è inviata dal gestore, questa spesa, che per contratto deve essere sopportata dall'utente, è anticipata dal gestore e così rientra tra quelle cui si applica l'art. 15, n. 3, della legge IVA.

La cassazione è adita per il vizio di violazione di norme di diritto (art. 360, n. 3, c.p.c. in relazione all'art. 21, ottavo comma, del D.P.R. n. 633/1972; dei DD.PP.RR. 29 marzo 1973, n. 156, 13 agosto 1984, n. 523 e del D.M. 8 marzo 1997, n. 197, con particolare riguardo all'art. 53).

La ricorrente osserva che, dopo l'entrata in vigore della legge IVA, è stato emanato il D.P.R. n. 186/1973 che, all'art. 2, stabilisce che


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *"quando la legge non dispone diversamente, i provvedimenti in materia postale, di bancoposta e di telecomunicazioni nella Repubblica rientrano nella competenza del Ministero delle poste e delle telecomunicazioni".*

Il successivo art. 194 del T.U. prevede che

> *"le condizioni, amministrative e tecniche, i limiti, i diritti, e gli obblighi del Concessionario, ove non previsti nel presente decreto sono stabiliti nel regolamento e negli atti di concessione".*

In attuazione di tale disposizione del T.U. sono stati emanati il D.P.R. n. 523/1984, relativo all'approvazione ed esecuzione delle convenzioni per la concessione dei servizi di telecomunicazione ad uso pubblico e il D.M. n. 197/1997, concernente il regolamento di servizio e le condizioni di abbonamento al servizio telefonico: l'art. 53 di detta convenzione, indica la ricorrente, dispone che

> *"la società provvede alla riscossione dei corrispettivi dei servizi fruiti dagli abbonati e di quant'altro dovuto dagli stessi. mediante bollette periodiche che provvede a spedire al domicilio degli abbonati addebitando le sole spese postali salvo la facoltà degli abbonati di provvedere senza addebito di spese al ritiro delle bollette presso gli uffici della società".*

La Corte osserva che in rapporto all'art. 53 della convenzione, la efficacia della clausola contenuta nelle condizioni generali di abbonamento, secondo la quale le spese postali di spedizione della fattura sono addebitate al cliente: ciò in relazione al fatto che, formulando la clausola delle condizioni generali di contratto in modo da collegare l'obbligo dell'utente di pagare le spese di spedizione postale alla sola condizione di riceverla, la società mostra di non aver trasfuso nel suo contenuto la salvezza di quella facoltà di scegliere modalità alternative di ricezione ed in particolare quella del ritiro presso gli uffici della stessa società, cui si è ora venuta ad aggiungere la trasmissione telematica.

Sonia Cascarano


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

22 Settembre 2009


Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D