
Si chiude il contenzioso relativo all'omessa autofatturazione

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 4 Gennaio 2012

a seguito della giurisprudenza favorevole ai contribuenti, l'Agenzia lascerà cadere il contenzioso intentato per le sanzioni a seguito di omessa autofatturazione

Con circolare del 2 dicembre 2011 n. 52, l' Agenzia delle Entrate chiude, di fatto, il contenzioso sulla cd. Omessa autofatturazione.

La norma

L'art. 6, c. 8, del D.Lgs.n.471/97, 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'art. 3 del D.Lgs. n. 472/97, ha dato origine ad un diffuso contenzioso.

La questione normativa

La sanzione per le ipotesi di omessa regolarizzazione da parte del cessionario o committente era disciplinata dall'art. 41, c. 6 comma, del D.P.R. n. 633/72, 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 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 art. 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'art. 41 del decreto IVA è stato soppresso dall'art. 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, c. 6, del decreto IVA.

La prassi amministrativa

Con circolare del 25 gennaio 1999, n. 23/E, le Entrate hanno fornito 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 Uffici 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.

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, c. 6, 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).

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 1998, 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.

Gestione del contenzioso pendente

Preso atto del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, le Entrate con la circolare appena diffusa ritengono 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, l’Amministrazione centrale invita i propri uffici periferici 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 questioni.

Si rileva che nella parte conclusiva della circolare diffusa vengono richiamate le istruzioni fornite con la il documento n. 180/E del 1998 con riferimento all’applicazione del principio del *favor rei* nel caso in cui la sanzione conseguente ad una determinata violazione sia stata diversamente disciplinata nel tempo.

4 gennaio 2011

Roberta De Marchi