ISSN 0012-3447

MAGGIO - GIUGNO PUBBLICAZIONE BIMESTRALE Vol. LXXVIII - N. 3

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
LYMINI CEDAM

CEDAM
CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
2007

Tariffa R.O.C.: Poste Italiane S.p.a. - Spedizione in abbonamento postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

Effetti dello «ius superveniens» sull'omessa autofatturazione del cessionario (*)

In virtù del principio del favor rei *di cui all'art. 3, 3° comma, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, la norma posteriore più favorevole deve trovare applicazione anche con riferimento al prelievo, avente natura sanzionatoria, qualificato dal previgente art. 41, 6° comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 come pagamento dell'imposta.*

Di conseguenza, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 6, 8° comma, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che ha sostituito il citato art. 41, 6° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972, il cessionario/committente che non abbia adempiuto all'obbligo di autofatturazione non è tenuto, anche per le violazioni commesse anteriormente al 1° aprile 1998 (data di entrata in vigore del d.lgs. n. 471 del 1997), al pagamento dell'imposta.

Cass., sez. trib. (pres. Cristarella Orestano, rel. Magno), 10 marzo 2005, n. 5268, Mariani c. Finanze.

(*Omissis*). – Con l'unico motivo di ricorso la contribuente ditta M. censura la sentenza impugnata, ai sensi dell'art. 360, 1° comma, n. 3, c.p.c., per violazione e falsa applicazione degli artt. 17, 1° comma e 41, 6° comma, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633; 6, 8° comma, e 16, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, per avere la Commissione Tributaria Regionale misconosciuto la natura sanzionatoria dell'obbligazione pecuniaria, denominata «pagamento dell'imposta» dal citato art. 41, 6° comma, ulteriormente inflitta al cessionario di beni ed al committente di servizi in caso di omessa o irregolare fatturazione, non regolarizzata; e per avere, conseguentemente, giudicato inapplicabile al caso la norma successiva più favorevole, la cui efficacia, limitata alle sanzioni, non fu ritenuta estensibile ad un debito (erroneamente) considerato d'imposta.

6. – La censura è fondata.

6.1. – L'abrogato art. 41 del d.p.r. n. 633 del 1972, collocato nel titolo III, «Sanzioni», di tale provvedimento prevedeva (6° comma), a carico dell'acquirente di beni o servizi senza fattura o con fattura irregolare, se non avesse provveduto a regolarizzare l'operazione con le modalità prescritte (autofatturazione), l'applicazione delle seguenti misure: «pene pecuniarie previste dai primi tre commi, oltre al pagamento della imposta».

6.2. – L'art. 6, d.lgs. n. 471 del 1997, sostitutivo dell'art. 41, cit., dispose all'8° comma (a sua volta modificato dall'art. 1, 1° comma, lett. *b*), n. 4, d.lgs. 5 giugno 1998, n. 203, ma sempre con effetto dal 1° aprile 1998) che, in analoga situazione, il cessionario (o il committente) fosse «punito... con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di Lire cinquecentomila, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione...».

6.3. – L'art. 3, 3° comma, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 regola un particolare aspetto del «principio di legalità», statuendo 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».

6.4. – Ritengono i giudicanti *a quibus*:

6.4.1. – che al caso di specie si addicano, in virtù di tale principio, le più lievi sanzioni comminate dall'art. 6, 8° comma, d.lgs. n. 471 del 1997 (par. 6.2), norma entrata in vigore allorché – pacificamente tra le parti – il rapporto fiscale controverso non era ancora definito;

6.4.2. – che, tuttavia, l'ufficio avrebbe ragione di ottenere dalla società contribuente cessionaria di beni non fatturati ed inadempiente all'obbligo alternativo di regolarizzazione il «pagamento della imposta» previsto dall'abrogato art. 41: debito fiscale ordinario, cui non sarebbe riconoscibile un carattere sanzionatorio («natura affittiva») ed al quale, pertanto, non si attaglierebbe il suddetto principio di applicazione della norma successiva più favorevole al contribuente.

6.5. – Ferma restando l'applicabilità al caso (Cass. n. 6823 del 1999) dello *jus superveniens* più favorevole al contribuente (par. 6.4.1), devesi ritenere errata la tesi dell'ufficio, accolta dalla Commissione Tributaria Regionale (par. 6.4.2).

Invero, «il pagamento della imposta» – così denominato dall'art. 41, 6° comma, ult. frase (par. 6.1) – devesi considerare inflitto a titolo di sanzione, non d'imposizione fiscale ordinaria, per le seguenti ragioni:

6.5.1. – la corrispondente previsione normativa è inserita nel titolo III del d.p.r. n. 633 del 1972, intitolato «Sanzioni»; l'art. 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;

6.5.2. – il cessionario di beni ed il committente di servizi non sono soggetti passivi dell'iva, essendo tali, ai sensi dell'art. 17, d.p.r. n. 633 del 1972, il cedente del bene ed il prestatore del servizio (con rivalsa, ai sensi del successivo art. 18); né si ritiene che cessionario e committente possano acquistare occasionalmente la qualità di debitori dell'imposta, in luogo dei soggetti passivi indicati dall'art. 17, in correlazione al fatto dell'omessa o irregolare fatturazione (Cass. nn. 10809 del 2002, 5868 del 2001, 2138 del 1992: giurisprudenza formatasi in riferimento a diverse letture, nel tempo, dell'art. 41 cit., ma concorde nell'escludere l'occasionale cambiamento di soggetto passivo dell'iva per effetto della violazione sanzionata);

6.5.2. – dalle considerazioni precedenti, incidenti sull'interpretazione letterale e sistematica della norma, si desume che l'art. 41, 6° comma, d.p.r. n. 633 del 1972 (come si leggeva prima delle modifiche introdotte col d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, entrato in vigore il 1° aprile 1998), nel disporre che al cessionario di beni o committente di servizi (esercente un'impresa, arte o professione) si applichino, in caso di omessa o irregolare fatturazione e mancata regolarizzazione, «le pene pecuniarie pre-

viste dai primi tre commi, oltre al pagamento della imposta», considera l'intero prelievo – compreso quello d'importo pari all'imposta – quale sanzione; ferme restando le obbligazioni verso l'erario del cedente di beni o prestatore di servizi per l'imposta, le sanzioni a suo carico e le dichiarazioni annuali (Cass. n. 10809 del 2002, cit.).

6.6. – La norma posteriore più favorevole (par. 6.2) deve quindi trovare applicazione – in virtù del principio di legalità stabilito dall'art. 3, 3° comma, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (par. 6.3) – anche riguardo al prelievo, avente natura di sanzione, qualificato «pagamento della imposta» dall'art. 41, 6° comma, d.p.r. n. 633 del 1972, prima delle modifiche introdotte col d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. (*Omissis*).

(*) SOMMARIO: 1. Il caso di specie. – 2. L'attuale responsabilità del cessionario (o committente) per l'iva dovuta. – 3. (*Segue*): la previgente responsabilità del cessionario (o committente) per l'iva dovuta. – 4. La responsabilità del cessionario (o committente) in caso di fattura «irregolare». – 5. La natura afflittiva e non impositiva dell'imposta pagata dal cessionario (o committente) in caso di omessa fatturazione. – 6. Conclusione: l'applicazione del principio del *favor rei*.

1. – *Il caso di specie*

La pronuncia che si annota trae origine dal ricorso avverso il silenzio-rifiuto formatosi sulle istanze di rimborso presentate all'Ufficio iva, con le quali il contribuente ha chiesto la restituzione delle somme versate, a titolo di pagamento del tributo sul valore aggiunto, a seguito dell'abrogazione, da parte dell'art. 16, 1° comma, lett. *a*), del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, dell'art. 41, 6° comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, sostituito, in senso più favorevole al contribuente, dall'art. 6, 8° comma, del d.lgs. n. 471 del 1997 (1).

Le Commissioni tributarie di 1° e di 2° grado hanno rigettato, rispettivamente, il ricorso e l'appello proposti dalla società nel presupposto che all'intervenuta abrogazione dell'art. 41, 6° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972 non si possa attribuire efficacia retroattiva; l'applicabilità, nella fattispecie giudicata, del «favor rei» di cui all'art. 3, 3° comma, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 deve essere infatti esclusa, in quanto il principio di applicazione della disposizione più favorevole al contribuente, in caso di successione delle leggi nel tempo, essendo limitato alle sanzioni, non può valere anche per le somme oggetto di controversia, richieste dall'Ufficio a titolo di imposta.

La Corte di Cassazione, in difformità rispetto a quanto stabilito nei precedenti gradi di giudizio, ha ritenuto fondata la censura discendente dal ricorso proposto dal contribuente contro la sentenza della Commissione Tributaria Regionale.

Secondo i giudici di legittimità, in virtù del principio del *favor rei*, la

---

(1) Invero, l'art. 16, 1° comma, lett. *a*), del d.lgs. n. 471 del 1997 ha abrogato tutto l'art. 41 della legge iva, sostituendolo con il «nuovo» art. 6 del d.lgs. n. 471 del 1997.

norma posteriore più favorevole deve trovare applicazione anche con riferimento al prelievo, avente natura sanzionatoria (e non sostanziale), qualificato dal previgente art. 41, 6° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972 come «pagamento dell'imposta».

In base a questa impostazione, a seguito della sostituzione, con decorrenza 1° aprile 1998 (2), dell'art. 41, 6° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972 (con l'art. 6, 8° comma, del d.lgs. n. 471 del 1997), il cessionario (o committente) che non abbia adempiuto all'obbligo di autofatturazione non è tenuto, anche per le violazioni commesse anteriormente al 1° aprile 1998, al pagamento dell'imposta.

2. – *L'attuale responsabilità del cessionario (o committente) per l'iva dovuta*

La disamina dell'orientamento della Suprema Corte, che – si segnala – non consta di precedenti editi *in terminis* in seno alla stessa giurisprudenza di vertice, richiede il previo inquadramento della responsabilità posta a carico del cessionario (o committente) che non provveda (o vi provveda tardivamente) ad emendare l'inadempimento nella fatturazione commesso dal cedente (o prestatore).

L'art. 6, 8° comma, del d.lgs. n. 471 del 1997, nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, 1° comma, lett. *a*) e *b*), del d.lgs. 5 giugno 1998, n. 203, con il duplice scopo, da un lato, di rafforzare, nei confronti del cedente (o prestatore), l'adempimento dell'obbligo di emissione della fattura e, dall'altro, di rendere l'Amministrazione finanziaria edotta delle irregolarità commesse da tale soggetto, impone al cessionario (o committente), che non riceva la fattura (o ne riceva una irregolare), di regolarizzare l'operazione di cui sia stato controparte.

Più nello specifico, il cessionario (o committente) che, nell'esercizio d'impresa, arte o professione, abbia acquistato beni o servizi senza la puntuale emissione della relativa fattura (o con emissione di fattura irregolare), è punito con la sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 258 euro, se non provvede a regolarizzare l'operazione di cui si è reso destinatario.

Ferma restando la responsabilità del cedente (o prestatore), soggetto passivo d'imposta, l'obbligo di regolarizzazione implica che il cessionario (o committente), se non ha ricevuto la fattura entro il termine di quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, debba provvedere, nei trenta giorni successivi, sia a versare la relativa imposta, sia a presentare all'Ufficio delle entrate, territorialmente competente nei suoi confronti, apposita autofattura in duplice esemplare; nell'ipotesi, invece, di fattura irregolare, la regolarizzazione deve essere eseguita, oltre che con il versamento della maggiore imposta eventualmente dovuta, anche con la presentazione all'Ufficio delle entrate, entro il trentesimo giorno successivo a quello della registrazione, di una fattura integrativa, anch'essa in duplice esemplare.

Posto, quindi, che la condotta omissiva sanzionata dall'art. 6, 8° comma, del d.lgs. n. 471 del 1997 risulta integrata, in capo al cessionario (o committente), con l'inutile decorso dei termini indicati, la responsabilità gravante su tale soggetto è del tutto autonoma rispetto a quella comunque ricadente sul

(2) Corrispondente alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 471 del 1997.

cedente (o prestatore), riferita all'omessa o irregolare fatturazione. L'insussistenza, in tale evenienza, di una corresponsabilità solidale tra le controparti dell'operazione è, infatti, dovuta alla distinta violazione commessa da ciascuna di esse: alla violazione dell'obbligo di fatturazione (imputabile al cedente/prestaore) si accompagna quella dell'obbligo di regolarizzazione, posto a suo rimedio (imputabile al cessionario/committente).

3. – (Segue): *la previgente responsabilità del cessionario (o committente) per l'iva dovuta*

L'art. 41, 4° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972, nella formulazione vigente fino al 1° marzo 1989 (3), non prevedeva l'obbligo di pagamento dell'imposta in capo al cessionario (o committente) che non avesse regolarizzato l'omessa o irregolare fatturazione.

La stessa giurisprudenza di legittimità (4), in linea con quella di merito (5), aveva infatti stabilito che «il cessionario o committente, che non abbia regolarizzato l'operazione, e non abbia quindi pagato l'imposta evasa, non diviene, per ciò solo, soggetto passivo iva nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ma è, e resta, soltanto autore responsabile dell'illecito prefigurato dall'art. 41, 4° comma del d.p.r. n. 633 del 1972 e sanzionato "con la stessa pena pecuniaria prevista nei commi precedenti", ma non anche con il pagamento dell'imposta evasa dal cedente o dal prestatore...».

Nello specifico, il 4° comma dell'art. 41 del d.p.r. n. 633 del 1972, nel testo originario, non ancora modificato dal d.p.r. n. 24 del 1979, prevedeva, in capo al destinatario dell'operazione non regolarizzata, una responsabilità solidale con il cedente (o prestatore), considerato unico autore della violazione dell'obbligo di fatturazione, per il pagamento della pena pecuniaria (da 100.000 a 500.000 delle «vecchie» lire).

Soggetto passivo del tributo nei confronti dell'Erario restava, tuttavia, in base all'art. 17 del d.p.r. n. 633 del 1972, colui che aveva effettuato l'operazione, al quale solo potevano essere imputate le eventuali violazioni della normativa iva.

In sostanza, per le violazioni commesse dal soggetto passivo dell'operazione era prevista, fino al 31 marzo 1979, soltanto la responsabilità solidale del cessionario (o committente) relativamente al pagamento della corrispondente pena pecuniaria. Il cessionario (o committente), pur non essendo il soggetto attivo dell'illecito tributario e pur non essendo tenuto al pagamento dell'iva relativa all'operazione «non fatturata» (o «irregolarmente fatturata»), era pertanto, fatti salvi i rimedi previsti dall'art. 41 del d.p.r. n. 633 del 1972, dichiarato responsabile solidale con l'autore della violazione tributaria.

In considerazione poi del fatto che autore della violazione non poteva essere considerato altri se non il cedente (o prestatore) e poiché sul cessionario (o committente) incombeva unicamente la menzionata responsabile solida-

---

(3) Quindi, anche dopo la sostituzione, con effetti decorrenti dal 1° aprile 1979, dell'art. 41, operata dall'art. 1 del d.p.r. 29 gennaio 1979, n. 24.

(4) Cfr. Cass., 20 aprile 2001, n. 5868. Per un commento, si veda P. Centore, *Al capolinea della Cassazione la «supersolidarietà» del cessionario IVA*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001, 1404 ss.

(5) In questo senso, Comm. centr., 10 gennaio 1990, n. 27.

le, tanto la giurisprudenza (6) quanto la prassi amministrativa (7) avevano ritenuta illegittima l'azione sanzionatoria iniziata e poi proseguita autonomamente nei confronti del cessionario (o committente).

La procedura di irrogazione delle sanzioni amministrative doveva, infatti, indirizzarsi contro l'autore della violazione, ancorché gli atti della medesima andassero contestati altresì al destinatario dell'operazione affinché gli fosse consentito l'esercizio del diritto di difesa. Si era, quindi, ritenuto che la solidarietà del cessionario sussistesse allorquando la violazione dell'obbligo di fatturazione, posto a carico del cedente (o prestatore), fosse accertata nei confronti di quest'ultimo e fosse divenuto definitivo il provvedimento d'irrogazione della relativa pena pecuniaria.

Il 4° comma dell'art. 41 del d.p.r. n. 633 del 1972, nel testo in vigore dal 1° aprile 1979 al 1° marzo 1989, risultante dalle modifiche apportate dall'art. 1 del d.p.r. n. 24 del 1979, ha eliminato la responsabilità solidale del destinatario dell'operazione per il pagamento della pena pecuniaria, prevedendo che quest'ultima non si applichi «qualora risulti che la fattura è stata emessa o regolarizzata».

Dal 2 marzo 1989, per effetto dell'art. 22 del d.l. 2 marzo 1989, n. 69 (8), al cessionario (o committente) è stato attribuito, in deroga alla regola generale stabilita dal 1° comma dell'art. 17 del d.p.r. n. 633 del 1972 (9), lo *status* di soggetto passivo iva relativamente alle operazioni «non fatturate» (o non «regolarmente fatturate»).

Come indicato dal Ministero delle finanze (10), la prima modifica apportata all'art. 41 (dal d.p.r. n. 24 del 1979) era giustificata dall'esigenza di svincolare la responsabilità del cessionario (o committente) da quella del cedente (o prestatore); ciò in quanto la solidarietà prevista dalla norma presupponeva, come detto, l'irrogazione della sanzione amministrativa al cedente (o prestatore). Di qui il rischio di esimere totalmente il cessionario (o committente) da responsabilità, qualora il soggetto passivo dell'operazione non fosse conosciuto.

Al fine «di trovare comunque un soggetto responsabile dell'imposta relativa alla cessione del bene o alla prestazione del servizio» (11), il d.l. n. 69 del 1989 ha previsto la debenza dell'iva (oltre che delle pene pecuniarie) in capo al destinatario dell'operazione, «salvo che la fattura risulti emessa» (12). Tale ultimo inciso, seppure preordinato ad evitare un duplice prelievo, ometteva di considerare «che, in sede di accertamento per la mancata fatturazione, l'imposta viene sempre addebitata, sia al cedente, che al cessionario, ovviamente nel caso in cui anche il cedente sia noto» (13).

---

(6) Cfr. Comm. centr., 18 gennaio 1988, n. 497; Comm. centr., 4 febbraio 1991, n. 889; Comm. centr., 10 gennaio 1990, n. 27; Cass., 21 febbraio 1992, n. 2138.

(7) Cfr. R.M. 13 luglio 1981, n. 370519; R.M. 18 luglio 1979, n. 411201; R.M. 12 luglio 1979, n. 410342.

(8) Convertito dalla l. 27 aprile 1989, n. 154.

(9) Che così recita: «L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili ...». Negli stessi termini, si veda l'art. 21 della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva CEE).

(10) Cfr. R.M. 5 maggio 1992, n. 530121.

(11) Cfr. R.M. 5 maggio 1992, n. 530121.

(12) Cfr. art. 41, 5° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972.

(13) Così P. Centore, *Al capolinea della Cassazione la «supersolidarietà» del cessionario IVA*, *cit.*, 1405 (nota 5). Nello stesso senso anche G. Porcaro, *Il cessionario IVA tra*

In pratica, la modifica apportata all'art. 41 implicava che se la fattura era stata emessa, al destinatario non era imputabile alcuna responsabilità; al contrario, in caso di omessa fatturazione dell'operazione non regolarizzata dal cessionario (o committente), la relativa imposta poteva risultare duplicata, contrariamente alla *ratio* sottesa all'intervenuta modifica normativa. In ogni caso, l'iva corrisposta da tale soggetto in conseguenza dell'avviso di rettifica spiccato dall'Ufficio *ex* art. 54 del d.p.r. n. 633 del 1972 restava indetraibile, venendo così ad assumere la natura di «sanzione impropria» (14).

4. – *La responsabilità del cessionario (o committente) in caso di fattura «irregolare»*

A completamento del quadro normativo di riferimento, si rammentano succintamente i profili della responsabilità, *ex* art. 6, 8° comma, lett. *b*), del d.lgs. n. 471 del 1997, gravante sul destinatario di una fattura «irregolare».

Riguardo alla valutazione richiesta al cessionario (o committente), da ritenersi limitata alle sole indicazioni formali contenute nella fattura, ovvero riferita altresì al regime giuridico-tributario sotteso all'operazione documentata, il Ministero delle finanze (15) ha precisato che la violazione dell'obbligo di regolarizzazione previsto dal citato art. 6, 8° comma, lett. *b*) «deve intendersi realizzata anche se la mancata regolarizzazione riguardi operazioni non imponibili o esenti», con la conseguenza che «l'adempimento del cessionario consisterà semplicemente nella presentazione del documento in duplice copia all'ufficio».

Il riferimento alle operazioni erroneamente qualificate, ai fini iva, come non imponibili o esenti sembrerebbe imporre, al destinatario della fattura «irregolare», una valutazione che, anziché essere limitata al mero controllo delle indicazioni formali in essa contenuta, si estenda anche al regime tributario proprio dell'operazione effettuata.

La giurisprudenza di legittimità (16) ha tuttavia espresso un diverso con-

---

soggettività passiva e responsabilità sanzionatoria, in *Corr. trib.*, 1998, 3531 e F. Montanari, *Brevi note in tema di sanzioni improprie e regime transitorio*, in *G.T. - Riv. giur. trib.*, 2002, 277 ss.

(14) La R.M. 6 agosto 1991, n. 500520 giustifica l'indetraibilità nella considerazione che, «dal combinato disposto degli art. 19, 25 e 28 del d.p.r. n. 633 del 1972 si evince chiaramente che l'imposta ammessa in detrazione (...) è quella risultante dalle fatture passive registrate (anche a seguito di intervenuta spontanea regolarizzazione) mentre nelle ipotesi sopradescritte le fatture mancano o non portano alcun addebito di iva ed è proprio tale circostanza (illegittima) a provocare l'azione accertatrice dell'Ufficio, con l'ulteriore conseguenza che non può più, in tali evenienze, parlarsi di regolarizzazione dell'operazione».

(15) Cfr. circolare ministeriale, 25 gennaio 1999, n. 23/E (§ 2.7).

(16) Cfr., per tutte, Cass., 16 maggio 2003, n. 7681; Cass., 23 marzo 2001, n. 4284; Cass., 20 aprile 2001, n. 5880; Cass., 29 agosto 2000, n. 11313; Cass., 22 marzo 2000, nn. 3428, 3430 e 3433; Cass., 8 marzo 2000, n. 2603; Cass., 18 febbraio 2000, n. 1841.

In dottrina, si vedano: L. Alemanno - F. Ricca, *Cessionario/committente ed obblighi di supplenza nei riguardi dell'emittente una fattura irregolare*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001, 499 ss.; M. Peirolo, *Responsabilità del cessionario/committente per le fatture irregolari ricevute dal cedente/prestatore*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, 873 ss.; Id., *Brevi note in merito alla responsabilità del cessionario per le «fatture irregolari»*, *retro*, 2000, II,

vincimento, stabilendo che l'art. 41, 5° comma, lett. *b*), del d.p.r. n. 633 del 1972 (ora art. 6, 8° comma, lett. *b*), del d.lgs. n. 471 del 1997) «implica l'obbligo di supplire alle mancanze commesse dall'emittente, in ordine all'identificazione dell'atto negoziale e alla notizia dei dati di fatto fiscalmente rilevanti, non anche di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente medesimo, quando, in fattura recante l'esatta annotazione di tutti i suddetti estremi, inserisca l'esplicita dichiarazione di non debenza dell'imposta (...), indipendentemente dalla questione della tassabilità o meno dell'operazione».

A fondamento di tale orientamento, la Suprema Corte ritiene che il cessionario (committente) sia tenuto, ai sensi del citato art. 41, 5° comma, lett. *b*), a regolarizzare la fattura ricevuta soltanto qualora il predetto documento contenga «vizi che ne evidenziano nel caso concreto la divergenza dallo schema legale [di cui all'art. 21 della legge iva], per errori, incompletezze o lacune di contenuto».

D'altra parte, non potrebbe pretendersi dal destinatario di una fattura «irregolare» il versamento dell'imposta «prima che l'Ufficio abbia controllato ed eventualmente rettificato la dichiarazione» presentata dal cedente (o prestatore), perché – così agendo – si finirebbe per imporre, in capo al cessionario (o committente), il «soddisfacimento di un credito non ancora accertato e fatto valere nel rapporto con il soggetto passivo».

In particolare, la Corte di Cassazione ha rilevato che l'apprezzamento critico su quanto evidenziato in fattura trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con supplenza di funzioni di esclusiva pertinenza dell'Ufficio finanziario. Si andrebbe quindi oltre la *ratio* di assicurare all'Ufficio medesimo la conoscenza piena dei fatti rilevanti ai fini impositivi, introducendo una sorta di accertamento «privato» in rettifica della dichiarazione del debitore d'imposta.

Ad analoghe conclusioni è giunta, di recente, anche la giurisprudenza di merito (17) proprio con riferimento all'erronea applicazione, da parte del soggetto passivo dell'operazione, di un'aliquota iva ridotta anziché di quella ordinaria (nel caso di specie, 4% in luogo del 19%).

Secondo i giudici di secondo grado, l'interpretazione dell'art. 41, 5° comma, lett. *b*) «è del tutto evidente. La "regolarizzazione", infatti, a cura del cessionario e di cui alla citata norma, non riguarda in alcun modo l'aliquota applicata dal cedente, bensì attiene unicamente alle mancanze commesse dallo stesso (...) in ordine all'identificazione dell'atto negoziale ed alla notizia dei dati fiscali rilevanti, tant'è che, sul punto specifico, la Corte di Cassazione (sent. n. 1841 del 18 febbraio 2000) ha chiarito e precisato che il cessionario non ha alcun obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente quando la fattura reca l'annotazione di tutti gli elementi previsti dalla normativa per la regolarità del documento emesso», ossia quando il cedente, nella fattura contenente le indicazioni previste dall'art. 21 del d.p.r. n. 633 del 1972, proceda ad una valutazione erronea in ordine all'aliquota in concreto applicabile.

1175 ss.; Id., *Ancora in tema di responsabilità del cessionario per la regolarizzazione delle fatture di acquisto*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001, 1325 ss.

(17) Cfr. Comm. trib. reg. Lazio, 17 marzo 2005, n. 22. Per commento, si vedano G. Gavelli - C. Santini, *Aliquote Iva errate in fattura. Cessionari non responsabili*, in *Fisco*, 2005, 6260 ss.

5. – *La natura afflittiva e non impositiva dell'imposta pagata dal cessionario (o committente) in caso di omessa fatturazione*

Fino alla fine del mese di febbraio 1989, il 4° comma dell'art. 41 del d.p.r. n. 633 del 1972 aveva carattere indubbiamente sanzionatorio. Con la riformulazione operata dal d.l. n. 69 del 1989 si è posto il problema di comprendere la natura (sostanziale o meno) dell'imposta pagata dal destinatario dell'operazione non regolarizzata, non essendo chiaro se detto pagamento avesse natura afflittiva (in aggiunta alle apposite pene pecuniarie) o impositiva.

Ad avviso della giurisprudenza di legittimità (18) e di merito (19), l'obbligo in esame, non trovando riscontro in alcun presupposto impositivo, costituisce una sanzione impropria per il cessionario (o committente), tant'è che «la locuzione "fermo restando l'obbligo del pagamento dell'imposta" essendo inserita in una disposizione di matrice sanzionatoria (20) non può che avere essa stessa un connotato sanzionatorio» (21).

D'altra parte, posto che l'art. 17 del d.p.r. n. 633 del 1972, fatta salva l'ipotesi di traslazione dell'obbligo d'imposta prevista dal 3° comma, attribuisce la soggettività passiva al cedente/prestatore, «l'introduzione dell'obbligo di pagamento dell'imposta in capo al cessionario in presenza di operazioni non fatturate assume dunque una veste di incoerenza ed assoluta eccezionalità rispetto al criterio basilare della normativa iva» (22).

La natura di sanzione impropria, riconosciuta anche dalla dottrina maggioritaria (23), discende inoltre, come *retro* anticipato, dalla circostanza che la maggiore imposta richiesta dall'Ufficio al cessionario (o committente) non può essere da questi detratta, ai sensi degli artt. 19 e ss. del d.p.r. n. 633 del 1972 (24).

---

(18) Cfr. Cass., 24 luglio 2002, n. 10809 (per un commento si veda N. Raggi, *Davvero al capolinea la supersolidarietà del cessionario Iva?*, *retro*, 2003, II, 634 ss.) e Id., 25 giugno 2001, n. 8656. Analogo principio era già stato affermato nella citata sentenza n. 5868 del 2001, sia pure con riguardo al testo dell'art. 41 del d.p.r. n. 633 del 1972 riformulato dal d.p.r. n. 24 del 1979.

(19) Cfr. Comm. trib. prov. Macerata, 4 febbraio 2000, n. 10. Si vedano anche Comm. trib. prov. Ravenna, 10 aprile 2000, n. 51; Comm. Trib. Prov. Pesaro, 15 dicembre 1999, n. 565; Comm. trib. prov. Milano, 12 luglio 1999, n. 381, *cit.*

(20) L'art. 41 del d.p.r. n. 633 del 1972 era infatti collocato nel titolo III del d.p.r. n. 633 del 1972, relativo alle «sanzioni».

Sul punto, per la dottrina, si vedano: P. Centore, *Responsabilità solidale del cessionario-committente per l'IVA dovuta*, in *Corr. trib.*, 2000, 684; Id., *Al capolinea della Cassazione la «supersolidarietà» del cessionario IVA*, *cit.*, 1405 (nota 8); F. Napoletano, *Appunti in tema di sanzioni applicabili al cessionario o committente*, in *Fisco*, 2000, 1658.

(21) Così Comm. trib. prov. Milano, 12 luglio 1999, n. 381, *cit.*

(22) Così Comm. trib. prov. Macerata, 4 febbraio 2000, n. 10, *cit.* Si vedano anche Comm. trib. prov. Ravenna, 10 aprile 2000, n. 51, *cit.*; Comm. trib. prov. Pesaro, 15 dicembre 1999, n. 565, *cit.*; Comm. trib. prov. Milano, 12 luglio 1999, n. 381, *cit.*

Contra Comm. trib. prov. Macerata, 2 ottobre 2001, n. 112.

(23) Per tutti, si vedano: L. del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto* tributario, Milano, 1993, 283 ss.; G. Porcaro, *Il cessionario IVA tra soggettività passiva e responsabilità sanzionatoria*, in *Corr. trib.*, 1998, 3529 ss.; F. Napoletano, *Appunti in tema di sanzioni applicabili al cessionario o committente*, *cit.*, 1657 ss.

(24) Cfr. R.M. 6 agosto 1991, n. 500520, *cit.*

Le considerazioni esposte hanno valenza, più in generale, per tutte le tipologie di acquisti senza fattura, tant'è che le stesse sono alla base di altra pronuncia della Corte di Cassazione (25), relativa all'ipotesi dell'omessa autofatturazione degli acquisti effettuati presso soggetti non residenti, imponibili nel territorio dello Stato italiano per mezzo del «reverse charge mechanism» (inversione contabile) di cui al 3° comma dell'art. 17 del d.p.r. n. 633 del 1972.

L'art. 22 del d.l. n. 69 del 1989 aveva infatti introdotto, nell'ambito dell'art. 41, il «nuovo» 4° comma, prevedendo l'applicazione delle stesse pene pecuniarie irrogate per l'omessa fatturazione in caso di violazione dell'obbligo di autofatturazione degli acquisti effettuati presso soggetti esteri o dai produttori agricoli esonerati, «fermo rimanendo l'obbligo del pagamento dell'imposta» (26).

Sul lato interpretativo, l'Amministrazione finanziaria non ha espresso un orientamento univoco: la posizione inizialmente propugnata (27), favorevole al contribuente, è stata sovvertita dalla circolare ministeriale n. 23/E/1999.

Secondo l'indirizzo originario, sorto con riguardo proprio alla violazione dell'omessa autofatturazione, si è trattato di comprendere se la locuzione «fermo rimanendo l'obbligo del pagamento d'imposta» dovesse interpretarsi nel senso di ritenere che l'iva andasse comunque versata, venendo così ad assumere un evidente carattere sanzionatorio, ovvero se la stessa dovesse essere corrisposta solo qualora l'omissione in oggetto avesse comportato «variazioni nelle risultanze delle liquidazioni periodiche o in sede di dichiarazione annuale» (così come successivamente stabilito dal menzionato d.l. n. 357 del 1994).

Sul punto, la nota 24 luglio 1998, n. 6-91003 richiama «quanto già chiarito con circolare ministeriale n. 181/E del 27 ottobre 1994, con la quale è stata negata la possibilità di applicare il 5° comma alle situazioni pregresse, sulla base del principio di ultrattività di cui all'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, implicitamente riconoscendo natura sanzionatoria anche al tributo da corrispondere, oltre che ovviamente alla pena pecuniaria (...). Il pagamento del tributo si porrebbe, in fin dei conti, sullo stesso piano di altre evenienze classificate come "sanzioni improprie", tipo – in materia di registro – l'estensione della responsabilità per il pagamento del tributo a carico dei rappresentanti dello Stato e dei procuratori che non osservano le norme per gli atti registrati a debito (art. 114 vecchia legge) o la decadenza dalle riduzioni di tassa per gli atti non registrati nel termine di legge (art. 110 vecchia legge). D'altro canto, la ormai nota locuzione legislativa ("fermo rimanendo l'obbligo del pagamento dell'imposta") (...), essendo inserita in una disposizione di chiara matrice sanzionatoria – qual è appunto l'art. 41 del d.p.r. n. 633 del 1972 – non può che

(25) Cfr. sentenza 11 agosto 2004, n. 15509.

(26) Invero, l'art. 7, comma 4-*bis*, del d.l. 10 giugno 1994, n. 357 (convertito dalla l. 8 agosto 1994, n. 489) aveva successivamente modificato il citato 4° comma dell'art. 41, stabilendo che, qualora la violazione dell'obbligo di autofatturazione «non comporti variazioni nelle risultanze delle liquidazioni periodiche o in sede di dichiarazione annuale, si applicano esclusivamente le sanzioni previste dall'art. 47, 1° comma, n. 3), e non è dovuto pagamento d'imposta».

(27) Cfr. nota 24 luglio 1998, n. 6-91003 e circolare ministeriale 27 ottobre 1994, n. 181/E (§ 7.6).

avere essa stessa, come già detto in precedenza, un connotato sanzionatorio».

Diverso avviso, come *retro* evidenziato, è stato espresso dalla circolare ministeriale n. 23/E del 1999: al cap. II, § 2.7, viene precisato che «... la nuova normativa non prevede, nei suddetti casi di omessa regolarizzazione, il recupero dell'imposta nei riguardi del cessionario, diversamente da quanto stabiliva il citato art. 41, 6° comma, del decreto iva. Tuttavia, 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».

6. – *Conclusione: l'applicazione del principio del* favor rei

In base alle considerazioni che precedono, fondate essenzialmente sulla circostanza che il cessionario (o committente) inadempiente all'obbligo di regolarizzazione dell'operazione non fatturata, seppure tenuto al pagamento dell'imposta, non acquista, per ciò solo, la qualifica di «debitore d'imposta» (in luogo del «vero» soggetto passivo, vale a dire il cedente/prestatore), si deduce il carattere impropriamente sanzionatorio del tributo versato, in aggiunta alle pene pecuniarie previste dal previgente art. 41 del d.p.r. n. 633 del 1972.

La pronuncia dei giudici di legittimità oggetto della presente nota, riconosciuta la natura affittiva dell'intero prelievo (imposta più pene pecuniarie), conclude pertanto per l'applicabilità, nel caso di specie, del principio di legalità stabilito dall'art. 3, 3° comma, del d.lgs. n. 472 del 1997, «anche riguardo al prelievo, avente natura di sanzione, qualificato pagamento dell'imposta» (...).

Risulta, quindi, superata l'indicazione ministeriale contenuta nella circolare ministeriale n. 23/E del 1999, con il conseguente obbligo di applicare la più favorevole sanzione prevista dall'art. 6, 8° comma, del d.lgs. n. 471 del 1997 (che non contempla il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto) alle violazioni commesse entro il 31 marzo 1998 e accertate dopo il 1° aprile 1998 (o a tale data ancora in pendenza di giudizio) (28).

Questo è infatti l'effetto dello *ius superveniens* alla luce del rapporto tra la disciplina transitoria prevista dall'art. 25 del d.lgs. n. 472 del 1997 e il principio del *favor rei* di cui al citato art. 3 dello stesso decreto.

dott. MARCO PEIROLO

---

(28) A quest'ultimo riguardo, si segnala che la Comm. trib. reg. Umbria, 2 maggio 2005, n. 103 (per un commento si veda M. Imprudente, *Riforma del sistema sanzionatorio in materia di IVA: dubbi (inesistenti) tra «abolitio criminis» e continuità normativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 1125 ss.) ha evidenziato il rapporto di continuità normativa esistente tra la disciplina sanzionatoria previgente e quella introdotta dal d.lgs. n. 471 del 1997, stabilendo che gli illeciti commessi in vigenza dell'abrogato regime sanzionatorio (non ancora contestati o per i quali non sia stata ancora irrogata la relativa sanzione) restano punibili, sia pure nella misura eventualmente più favorevole (per il contribuente) prevista dal nuovo sistema.