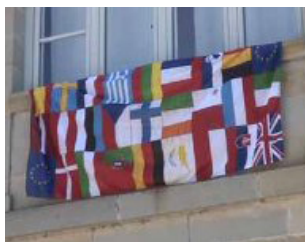


Analisi e commenti

## Operazioni con l'estero, conseguenze dell'omessa autofatturazione (3)

1 Ottobre 2007

Recenti pronunce della giurisprudenza di merito, della Corte di giustizia e della Cassazione



Alcune sentenze di primo grado recano, quale comune denominatore, l'orientamento secondo cui l'omessa autofatturazione di acquisti da non residenti, in assenza di qualsiasi causa di limitazione alla detrazione dell'Iva sugli acquisti, non configuri una violazione sostanziale bensì formale. Per i giudici di legittimità, invece, nel caso di omessa autofatturazione di operazioni con l'estero, viene "spezzato" il meccanismo funzionale dell'imposta sul valore aggiunto, configurandosi la relativa violazione sostanziale e non formale.

Le considerazioni svolte nelle puntate precedenti circa gli effetti derivanti dalla violazione legata alla autofatturazione degli acquisti da non residenti, ci introducono all'esame delle vicende contenziose sorte in seguito ai rilievi mossi dall'Amministrazione finanziaria.

Recenti pronunce della giurisprudenza di merito

A parere di chi scrive, si rende opportuno anzitutto riportare stralci di alcune sentenze di primo grado intervenute sull'argomento, le quali recano, quale comune denominatore, l'orientamento secondo cui l'omessa autofatturazione di acquisti da non residenti (al pari della omessa integrazione di fatture intracomunitarie), in assenza di qualsiasi causa di limitazione alla detrazione dell'Iva sugli acquisti, non configuri una violazione sostanziale bensì formale.

Nella motivazione della pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Trento 31 gennaio 2007, n. 85, si legge: "*occorre valutare se le violazioni ... (omessa integrazione delle fatture*

ricevute e mancata emissione delle autofatture nonché omissione di ogni registrazione dei suddetti documenti fiscali) comportino l'insorgenza dell'obbligazione tributaria in relazione alle operazioni effettuate, come sostenuto dall'amministrazione finanziaria, ovvero se, trattandosi di omissioni di adempimenti formali e privi di rilievo nella determinazione del tributo dovuto per effetto della neutralità derivante dalla doppia annotazione nei registri Iva, non ne derivi alcuna conseguenza sul piano impositivo (tesi della ricorrente). A sostegno di quest'ultima posizione militano, ad avviso della Commissione, convincenti argomenti che traggono fondamento nel carattere trasparente e neutro dell'Iva riguardo alle operazioni compiute che, attraverso il sistema della detrazione d'imposta, consente agli esercenti di attività d'impresa di riversare l'imposta sui consumatori finali. Nel caso in esame è pacifico che il rispetto puntuale degli adempimenti prescritti avrebbe consentito al contribuente di evitare qualsiasi versamento d'imposta poiché il debito Iva derivante dall'annotazione nel registro delle vendite sarebbe stato neutralizzato dalla contemporanea annotazione nel registro degli acquisti. Ne discende che si è in presenza di violazioni dalle quali non deriva un'incidenza sulle risultanze delle liquidazioni periodiche dell'imposta. In altri termini non avendo la ricorrente provveduto in toto agli adempimenti prescritti non possono verificarsi conseguenze sul piano impositivo dal momento che il contribuente avrebbe dovuto eseguire formalità che, complessivamente considerate, portavano ad azzerare l'imposta dovuta. Non pare quindi condivisibile l'operato dell'ufficio che si è limitato a rilevare l'omessa registrazione dei documenti fiscali relativi alle operazioni intracomunitarie in contestazione per la parte in cui sorgeva il debito d'imposta senza considerare le annotazioni che per effetto della detrazione neutralizzavano l'Iva...Escluso in tal modo che sia dovuta l'Iva in relazione alle operazioni in questione va ritenuta l'insussistenza delle condizioni per l'irrogazione delle sanzioni proporzionali, vale a dire quelle il cui ammontare è rapportato all'imposta evasa. Non possono perciò essere applicate le sanzioni per omessa registrazione sui registri IVA (art. 6, commi 1, 4 e 5, del D.Lgs. n. 471/1997) e quelle per infedele dichiarazione (art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997) che presuppongono, nella determinazione del quantum, l'esistenza di una maggiore Iva recuperata a tassazione. Risulta invece correttamente applicata la sanzione ex art. 11, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997, neppure oggetto di specifica contestazione della ricorrente, che riferendosi a violazione meramente formale prevede un versamento da 516,00 euro a 1.032,00 euro".

Sulla stessa "lunghezza d'onda" si muove la Commissione tributaria provinciale di Chieti (sentenza n. 157 depositata il 30 gennaio 2007), secondo cui "... la mancata osservanza degli adempimenti di integrazione e duplice registrazione delle fatture relative ad acquisti intracomunitari non comporta, in linea di principio, alcuna evasione d'imposta e, pertanto le violazioni in esame devono ritenersi di natura formale. Per quanto attiene all'omessa autofatturazione per acquisti da non residenti, si deve ritenere che, analogamente a quanto espresso sopra, l'effettuazione dell'acquisto di beni - o

*servizi forniti da un non residente - da parte di un soggetto Iva residente in Italia risulta neutrale ai fini del tributo in quanto se, da un lato, sussiste l'obbligo per l'acquirente di procedere al versamento dell'Iva dovuta sull'operazione, dall'altro lo stesso acquirente può procedere alla detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto dei beni ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972. Difatti tale doppia registrazione si traduce, di fatto, in una compensazione delle posizioni creditorie-debitorie di identico importo. Poiché la società nel caso in esame, non aveva cause di limitazione alla detrazione dell'Iva sugli acquisti, la mancata osservanza degli adempimenti di integrazione e duplice registrazione delle fatture relative agli acquisti intracomunitari non ha comportato, di fatto, alcuna evasione d'imposta. Alla luce di quanto sopra, dette violazioni devono ritenersi di natura formale...".*

In un'ulteriore sentenza di merito (Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia 16 novembre 2006, n. 122), scaturente dal ricorso di una società, residente in Italia, che ha impugnato un provvedimento di irrogazione di sanzione attuata per omessa autofatturazione di prestazioni di servizi resile da un Geie non residente cui aveva aderito, si legge "*...Vi è peraltro da dire che il rilievo, come chiarito dagli stessi verificatori, è stato elevato solo per poter quantificare l'imposta relativa alle autofatture non emesse e, dunque, le relative sanzioni, posto che, non essendo contestata l'inerenza del costo, l'Iva relativa sarebbe stata comunque deducibile e nessun debito verso l'Erario sarebbe sorto in capo alla ricorrente; a questo consegue come richiesto dalla stessa, che, al caso di specie, risulta applicabile l'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997 che, al comma 5-bis, prevede che non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo; le doglianze della ricorrente, sul punto, sono fondate ed il ricorso va accolto con conseguente annullamento dell'impugnato avviso...".*

#### Alcuni rilievi critici

L'indirizzo dei giudici tributari di primo grado per cui le violazioni degli obblighi di autofatturazione assumono carattere formale quando non comportino variazioni nelle risultanze delle liquidazioni periodiche o in sede di dichiarazione annuale, appare difficile da condividere per una serie di ragioni.

Innanzitutto, va precisato che la sanzione di cui all'articolo 6 del Dlgs 471/1997 è posta appunto a tutela dell'obbligo di documentazione (e registrazione) dell'operazione: la sua applicazione, quindi, prescinde dalla effettiva sottrazione di materia imponibile. Come specificato nella prima puntata, infatti, tutto il meccanismo applicativo dell'Iva è incentrato su precisi adempimenti (primo fra tutti la documentazione dell'operazione), in mancanza dei quali il sistema "si inceppa".

La posizione dei giudici di merito, non sembra tenere in considerazione che la violazione prevista

da tale norma si configura come un tipico illecito cosiddetto di pericolo, in quanto la condotta vietata non comporta la lesione effettiva del bene giuridico tutelato dalla disposizione (tempestivo e puntuale adempimento dell'obbligazione tributaria) ma solo la sua messa in pericolo o lesione potenziale. La violazione di omessa autofatturazione, infatti, è sanzionata non perché da essa derivi effettivamente e necessariamente un'evasione d'imposta (come invece accade per quelle di omessa e infedele dichiarazione) ma per i risultati lesivi che da tale condotta possono derivare a carico dell'Erario, anche se poi quest'ultimo non dovesse subire in concreto alcun nocumento.

Inoltre, desta alcune perplessità l'obiezione della giurisprudenza sopra riportata secondo cui la sanzione ex articolo 6 del Dlgs 471/1997 non si renderebbe applicabile alle violazioni di omessa autofatturazione (in assenza di limitazioni al diritto di detrazione) per via dell'effetto di neutralità dell'imposta che consente la compensazione di posizioni debitorie e creditorie dello stesso importo. Va rilevato, infatti, che l'effetto compensativo di Iva a debito e Iva a credito è presente tanto nell'ipotesi di autofattura, integrazione della fattura e *reverse charge* (in tali casi la neutralità si verifica nell'ambito della contabilità dello stesso soggetto passivo) quanto nelle fattispecie in cui l'operazione avviene tra due distinti soggetti (laddove l'acquirente non subisce limitazioni al diritto di detrazione). Si supponga, a titolo esemplificativo, che la società italiana X riceva una prestazione di consulenza da un'altra società residente Y: se quest'ultima non procede alla fatturazione e alla registrazione dell'operazione a debito sul proprio registro delle vendite, evadendo conseguentemente l'imposta, è anche vero che X non registra l'operazione a credito (mediante annotazione della fattura nel registro degli acquisti), in quanto non riceve la fattura che non è stata emessa dalla controparte. Ebbene, in tal caso, nessuno dubita sull'applicabilità dell'articolo 6, comma 1, del Dlgs 471/1997 in capo alla società Y, anche qualora l'operazione, ove fosse stata puntualmente documentata, avrebbe prodotto nei confronti dell'Erario e del sistema Iva in generale un risultato neutrale, per effetto del diritto di detrazione riconosciuto a X (nell'ipotesi prospettata, va aggiunto che il sistema prevede un'autonoma sanzione amministrativa - pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 258,23 euro - anche in capo a X (committente dell'operazione), che ha acquistato un servizio senza che sia stata emessa fattura, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione (*cf.* articolo 6, comma 8, Dlgs 471/1997).

Altro aspetto sottolineato dalla giurisprudenza di merito sopra riportata che non convince del tutto attiene alla applicabilità, nei casi di omessa autofatturazione di acquisti presso non residenti (quando non vi sono limitazioni alla detrazione), dell'esimente prevista dall'articolo 6, comma 5-*bis*, del Dlgs 472/1997, relativa alle cosiddette violazioni meramente formali. Tale norma dispone che non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'attività di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Va detto che, per effetto delle norme sull'esigibilità dell'imposta sul valore aggiunto e della impossibilità di esercitare la detrazione del tributo in mancanza di un "documento rilevante" (autofattura) per di più non registrato, emerge che nel mese in cui l'autofattura doveva essere emessa il contribuente risulta debitore d'imposta, in quanto il tributo deve essere pagato (perché l'Iva è esigibile) ma non può essere detratto fino a che il documento non viene annotato nel registro degli acquisti. La violazione assume, pertanto, carattere sostanziale e non formale.

Inoltre, come meglio chiarito dalla circolare 77/2001, può configurarsi una violazione meramente formale (quindi non punibile) ove ricorra sia il non pregiudizio all'attività di controllo (da valutarsi in concreto) sia la non incidenza sulla determinazione e versamento dell'imposta. Come ampiamente illustrato nella puntata precedente, nei casi di omessa autofatturazione di acquisti presso non residenti, il non corretto svolgimento degli adempimenti da parte del soggetto residente arreca pregiudizio all'attività di controllo. Non appare possibile pensare che tali violazioni possano essere considerate meramente formali, in quanto, ragionando *a contrario* (supponendo che tutte le irregolarità non incidenti sulla determinazione del tributo non siano punibili), il contribuente potrebbe cedere alla tentazione di non perder tempo a rappresentare esattamente il quadro delle operazioni effettuate, rinviando l'incombenza alla eventualità di una convocazione da parte degli uffici o a un intervento di attività istruttoria esterna (derubricare a meramente formali le violazioni commesse dal cessionario o committente nei casi in cui la legge individua nello stesso il debitore dell'imposta, porterebbe a depotenziare l'effetto di deterrenza nei confronti delle inadempienze del soggetto passivo tanto nelle ipotesi di autofattura quanto nelle fattispecie integrazione della fattura e di *reverse charge*, con indubbie ripercussioni sul funzionamento stesso di tali istituti).

Peraltro, si deve rilevare che il comportamento (ai fini degli adempimenti) tenuto da chi omette di autofatturare impone di fatto uno sforzo suppletivo per gli investigatori fiscali in ordine alla verifica delle relative operazioni: frequentemente, infatti, di fronte alla presenza di servizi acquisiti da non residenti, non si riscontra alcuna traccia nella contabilità Iva e nella compilazione del relativo modello dichiarativo.

In aggiunta a ciò, va evidenziato che la circolare 77/2001, nell'interpretare la nozione di mera violazione formale, stabilisce che tale tipo di irregolarità (non punibile) è "*più spesso ravvisabile nelle violazioni di norme tributarie punibili con sanzioni amministrative stabilite in misura fissa, non legate cioè all'ammontare del tributo*". Nel caso di specie, la sanzione applicabile ex articolo 6, comma 1, del Dlgs 471/1997 risulta proporzionale all'imposta relativa ai corrispettivi non documentati (non, quindi, in misura fissa).

Da ultimo, non va trascurata nemmeno la circostanza (seppure eventuale) in base alla quale l'operazione da autofatturare potrebbe essere suscettibile di rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-*bis*2 del Dpr 633/1972: nei casi di omessa autofattura, risulterebbe impossibile

rettificare l'imposta detratta, con un evidente danno per l'Erario.

Le pronunce della giurisprudenza di vertice

A questo punto della trattazione, si ritiene opportuno riferire di due sentenze (l'una della Corte di giustizia europea, l'altra della Corte di cassazione) che hanno fatto capolino sul tema in oggetto.

La Corte di giustizia, nella sentenza del 1° aprile 2004 (causa C-90/02), ha statuito che un soggetto passivo, per poter legittimamente detrarre l'Iva in ipotesi di autofatturazione, deve unicamente adempiere alle formalità stabilite dallo Stato membro interessato, non essendo tenuto a essere in possesso della fattura redatta dal fornitore estero.

Si segnala che le Autorità fiscali italiane, sul piano documentale, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, attribuiscono esclusiva rilevanza all'autofattura emessa dal destinatario, essendo quest'ultima l'unico documento rilevante che trova riscontro nella contabilità Iva.

Se si considera che la precipua finalità dell'autofattura nelle operazioni con l'estero va rinvenuta nell'agevolare l'assoggettamento a imposta di operazioni che, altrimenti, rischiano di rimanere detassate, si comprende il motivo per cui, nella sentenza appena citata, la Corte di giustizia sottolinea l'importante compito documentale espletato dall'autofattura.

Dal suo canto, la Cassazione è intervenuta (sentenza 5712/2007) sulla qualifica della violazione degli obblighi di autofatturazione per acquisti da non residenti. La vicenda contenziosa trae origine da una verifica a carico di una società di capitali a conclusione della quale è stata rilevata, tra l'altro, l'omessa autofatturazione di acquisti da non residenti. Avverso l'atto impositivo, la società ha proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano e, nelle more di giudizio, ha prodotto istanza di definizione delle irregolarità formali a norma dell'articolo 19-*bis* del DI 41/1995. La Commissione, ritenendo applicabile al rilievo di omessa autofatturazione la sanatoria *de qua*, ha accolto il ricorso. Contro la decisione, l'ufficio ha proposto appello dinanzi alla Ctr di Milano, che lo ha rigettato, confermando la sentenza di primo grado, ritenendo estinta la violazione oggetto dell'istanza di sanatoria.

Avverso la decisione della Ctr, l'Amministrazione ha proposto ricorso davanti ai giudici di legittimità, i quali hanno accolto le ragioni dell'ufficio. Nei motivi della decisione si legge: "*Si tratterebbe unicamente di stabilire se essa [omessa autofatturazione] costituisca violazione formale, come asserito dalla Commissione appellata, o se abbia riflessi sostanziali. Nel caso di specie, si dovrebbe propendere per la seconda ipotesi. Si rammenta, infatti, che la particolare procedura di registrazione degli acquisti effettuati da operatore estero senza stabile organizzazione in Italia, la quale si articola nella duplice registrazione (in acquisto e in vendita) era dovuta all'esigenza di gravare dell'imposta l'operazione, in quanto fruita in Italia e destinata ad incidere,*

*tramite il meccanismo funzionale dell'imposta, sul consumo finale interno. Qualora un contribuente Iva spezzi tale meccanismo impositivo, è ovvio che la violazione sia sostanziale... Si è in presenza, infatti, di un'operazione che ha spezzato, o comunque interrotto, il meccanismo impositivo ed è pertanto da considerarsi di natura sostanziale e non formale e come tale non sanabile ai sensi del citato art. 19 bis del D.L. 41/95 convertito nella legge 85/95".*

Seppure intervenuta nel particolare contesto condonistico dell'articolo 19-bis del DI 41/1995 e con riferimento alla previgente disciplina sanzionatoria, la pronuncia della Cassazione appare illuminante nella parte in cui riconosce che, nel caso di omessa autofatturazione di operazioni con l'estero, viene "spezzato" il meccanismo funzionale dell'imposta sul valore aggiunto, configurandosi la relativa violazione come sostanziale e non formale.

*3 - fine. Le prime due puntate sono state pubblicate mercoledì 26 e giovedì 27 settembre*

di

**Donatello Maccuro**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/operazioni-lestero-conseguenze-dellomessa-autofatturazione-3>