

PARTE SECONDA (Contributi istituzionali)

L'incostituzionalità delle modifiche alla detrazione Iva introdotte con il d.l. n.50 del 2017: un errore rimediabile solo in sede di conversione del decreto

di Gianfranco Antonini

Membro della Commissione normative comunitarie AIDC Milano

e Luca Antonini

Professore ordinario di Diritto costituzionale all'Università di Padova

1. Il d.l. n.50/2017, entrato in vigore il 24-04-2017, ha modificato i termini dell'esercizio del diritto alla detrazione che, in conformità al diritto dell'Unione, permette al soggetto d'imposta di determinare il suo debito fiscale in funzione del principio della trasparenza dell'IVA.

Fino al 23-04-2017 la detrazione IVA era infatti regolata dalle seguenti norme, che possono essere così riepilogate:

- i) art. 170 direttiva CE 2006/0112: "per poter esercitare il diritto alla detrazione il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura redatta in conformità";
- ii) art. 19 DPR n.633/72:"il diritto alla detrazione dell'imposta relativa a beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto stesso";
- iii) art. 25 DPR n.633/72 e DM 24-01-1977: "l'Iva da versare è determinata dalla differenza dell'imposta divenuta esigibile nel mese e l'imposta detraibile risultante dalla fatture di acquisto registrate nello stesso mese."

In conformità a tali disposizioni le istruzioni ministeriali alla dichiarazione IVA hanno precisato che nel quadro VF (relativo agli acquisti) debbono essere riportate tutte le fatture registrate nell'anno di competenza; il d.lgs n.471 del 1997, all'art. 6, comma 8, ha poi stabilito, riguardo alle sanzioni: "Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa la 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 euro 250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità: a) se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, relativo alla fatturazione delle operazioni;"

2. In forza delle modifiche apportate dall'art. 2 del d.l. n.50/2017, l'art. 19, comma 1, del DPR n.633/72, a far data dal 24-04-2017, stabilisce invece: *"Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo"*, mentre il comma 2 dell'art. 25 del medesimo DPR è stato modificato nel senso che: *"Il soggetto d'imposta deve annotare le fatture relative ad acquisti e importazioni entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno."*

3. In definitiva, prima delle modifiche il soggetto d'imposta aveva obbligo di annotare le fatture di acquisto solo se intendeva esercitare il diritto alla detrazione: l'esercizio del diritto avveniva detraendo dall'imposta divenuta esigibile in un certo periodo (mese-trimestre od anno) l'imposta detraibile risultante dalle fatture di acquisto registrate nello stesso periodo. Considerato che fisicamente si può operare la detrazione nel periodo d'imposta in cui è registrata la fattura, il relativo diritto poteva essere esercitato con la dichiarazione del secondo anno successivo e che riguarda le fatture registrate entro il 31 dicembre dell'anno precedente. Ad esempio, per un'operazione effettuata nel 2015 il soggetto poteva esercitare il diritto alla detrazione con la registrazione della fattura entro il dicembre 2017 e

riportata nella dichiarazione annuale da presentare (ora) entro aprile 2018. In caso di ritardo nel ricevimento della fattura, nel timore che ciò fosse dipeso da mancata emissione del documento da parte del cedente, il soggetto d'imposta poteva evitare la sanzione (di corresponsabilità nell'infrazione) regolarizzando l'operazione entro il quinto mese dall'effettuazione dell'operazione emettendo autofattura e versando l'imposta con F24 e procedere poi alla detrazione annotando l'autofattura. Qualora successivamente alla regolarizzazione il soggetto avesse ricevuto la fattura del fornitore (non pervenuta solo per disguidi vari) poteva registrare questa ultima e procedere alla relativa detrazione. In pratica il soggetto in questione avrebbe pagato due volte l'imposta (una volta al Fisco una volta al fornitore) ma avrebbe effettuato due volte la detrazione e non avrebbe subito, pertanto, alcun addebito finanziario.

4. Per effetto delle modifiche intervenute con il d.l. n.50/2017, per tutte le operazioni effettuate e registrate nel 2016, il diritto alla detrazione dovrebbe essere stato normalmente esercitato con la dichiarazione IVA 2017/16 presentata entro il 28 febbraio 2017. Ma a questo punto è dirimente considerare che non tutte le fatture relative alle operazioni effettuate negli ultimi due anni (2015 e 2016) saranno pervenute al 31 dicembre 2016, per cui non hanno potuto essere registrate entro tale data e riportate nella dichiarazione 2017/2016. Queste fatture dovranno essere registrate entro l'anno di ricezione delle stesse ma la detrazione relativa non potrà più essere esercitata per decorso dei termini. Non possono sicuramente essere state registrate entro il 31-12-2016 le fatture differite del mese di dicembre in quanto emesse entro il 15 gennaio 2017. Per tutte queste fatture è ora impedita la detrazione in quanto scaduto il termine ultimo per l'esercizio del relativo diritto.

Di fatto, a seguito delle modifiche, per le fatture differite del dicembre 2016 si perde il diritto alla detrazione addirittura prima ancora che sia emesso il titolo (fattura) che permetterebbe l'esercizio del diritto¹.

¹ L'art. 19 stabilisce che la detrazione deve essere effettuata "con" la dichiarazione dell'anno in cui il diritto è sorto e non "entro" il termine di presentazione della dichiarazione relativa. Anche a regime, pertanto, nella dichiarazione dei prossimi anni d'imposta da presentare entro aprile debbono essere

Infatti:

i) fino al 23 aprile 2017: i soggetti d'imposta hanno regolarmente e legittimamente esercitato la detrazione per le fatture relative ad operazioni effettuate nel 2015 e 2016, pervenute e registrate tra il primo gennaio ed il 23 aprile 2017 e che sarebbero poi confluite nella dichiarazione del relativo anno d'imposta (2017). La detrazione di cui sopra è divenuta ora impossibile in quanto con la dichiarazione annuale 2018/17 saranno detraibili solo le imposte risultanti da fatture emesse per operazioni effettuate nell'anno 2017.

ii) Fino al 23 aprile 2017, inoltre, i soggetti d'imposta non avevano motivo di preoccuparsi del ricevimento e registrazione delle fatture passive, in quanto potevano esercitare il relativo diritto alla detrazione:

- per gli acquisti dell'anno 2015 annotando le fatture relative entro il 31-12-2017 (dichiarazione 2018/2017);

- per gli acquisti dell'anno 2016 annotando le fatture relative entro il 31-12-2018 (dichiarazione 2019/2018).

Queste fatture andranno, ora, comunque registrate entro la data di ricezione ma senza poter esercitare per esse il diritto alla detrazione.

iii) In ogni caso, a regime, riguardo alla regolarizzazione ex art. 6 comma 8 del d.lgs n.471/97 per le operazioni effettuate dal settembre di ogni anno, al fine di evitare la eventuale sanzione di corresponsabilità per mancata emissione della fattura da parte del fornitore, il cliente può essere costretto a versare due volte l'imposta (una volta al Fisco con F24 ed una volta al fornitore se la fattura risulta regolarmente emessa e solo tardivamente pervenuta) senza nessuna detrazione, in quanto la regolarizzazione può avvenire solo al quinto mese e, pertanto, al di fuori del termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui si è verificata l'esigibilità dell'imposta.

5. In conclusione, il d.l. n.50/2017 ha introdotto una modifica avulsa dalla tecnica

riportate le fatture registrate nell'anno precedente e sicuramente al 31 dicembre non saranno ancora pervenute tutte le fatture relative alle operazioni effettuate negli ultimi mesi dell'anno.

imposta dall'Unione europea con precise direttive ed i cui principi sono esattamente delineati da numerose sentenze della Corte di Giustizia UE. Secondo la direttiva n.2006/0112, infatti, il diritto alla detrazione sorge al momento di effettuazione dell'operazione e lo stesso non può essere esercitato se non dopo la ricezione della fattura (art. 178); pertanto il diritto alla detrazione è ancorato inscindibilmente, oltre che all'effettuazione dell'operazione, al ricevimento della fattura.

La nuova normativa nazionale lega, invece, il diritto alla detrazione esclusivamente all'effettuazione dell'operazione, senza, cioè, tener in alcun conto la data di arrivo della fattura, con la conseguenza che se alla scadenza del nuovo termine, per un disguido qualsiasi e indipendente dalla volontà dei contraenti, non si è ancora in possesso del titolo (fattura), che autorizza l'esercizio del diritto alla detrazione, questa ultima viene negata.

In tal modo si contraddice quanto affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza C-95/07 (che paradossalmente è proprio la sentenza adottata dalle autorità governative a giustificazione delle modifiche in questione), sancendo il principio che una norma interna che impedisca o renda difficoltoso l'esercizio alla detrazione osta al principio della trasparenza su cui è fondata l'imposta sul valore aggiunto.

Peraltro, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate nell'audizione alla Camera dei Deputati del 4 maggio, in risposta alle critiche sull'illegittima retroattività della norma e la mancanza di un regime transitorio, ha affermato che il problema della retroattività non esiste in quanto il nuovo provvedimento riguarderebbe *"le fatture emesse e ricevute nel 2017 e non anche le fatture emesse e ricevute negli anni precedenti"*. Posto che non compete al Direttore dell'Agenzia delle Entrate poter dichiarare a quali operazioni è rivolta la norma, nel silenzio di quest'ultima, essa non può invece che applicarsi a tutti i soggetti che si trovano nella condizione di esercitare il diritto alla detrazione dal 24 aprile in poi, indipendentemente dal periodo in cui il diritto stesso è sorto (cioè se in anni precedenti o nel corso del 2017). Il direttore dell'Agenzia delle Entrate, più che cercare di giustificare la norma nella sua attuale

errata estensione, avrebbe quindi fatto meglio ad assicurarne l'impegno per la modifica in sede di conversione in legge, posto che solo questa può essere l'unica via di uscita possibile dal pasticcio generato dal d.l. n.50/2017.

Ad ogni buon conto nella conversione in legge, il legislatore dovrebbe espressamente dichiarare che la nuova norma si applica alle operazioni effettuate dal 24 aprile in poi. Solo così rimarrebbero escluse non solo le fatture emesse e registrate in anni precedenti ma anche le fatture relative ad operazioni di anni precedenti non ancora pervenute.

Qualora questa modifica in sede di conversione non avvenisse, la normativa in questione offrirebbe il fianco ad una probabilissima censura di incostituzionalità, in quanto:

i) determina un effetto illegittimamente retroattivo (ex. art. 3 Cost., anche in violazione del principio del legittimo affidamento) una norma che limita la detrazione alle operazioni registrate nel 2016, mentre i contribuenti – fino al 23 aprile 2017 – avevano il diritto di esercitare la detrazione anche per le operazioni effettuate nel 2015 e 2016 e registrate nel periodo dal primo gennaio al 23 aprile;

ii) è sicuramente irrazionale (con violazione dell'art. 3 Cost.) una norma che:

- vieta l'esercizio di un diritto prima ancora che il soggetto sia venuto in possesso del titolo (fattura) che lo legittima all'esercizio del diritto;

- comporta, nel caso previsto dall'art. 6, comma 8, del d.lgs n.471/97 (regolarizzazione per evitare la sanzione di corresponsabilità con il fornitore per la mancata emissione della fattura da parte di quest'ultimo), la perdita dell'imposta (e alle volte addirittura del doppio dell'imposta).