

PROF. AVV. FRANCO GALLO
PROFESSORE EMERITO DI DIRITTO TRIBUTARIO
UNIVERSITÀ LUISS-GUIDO CARLI - ROMA

00195 ROMA - VIALE MAZZINI, 9/11
TEL. 0039 06 86001069 R.A. - TELEFAX 0039 06 3223294
20121 MILANO - FORO BUONAPARTE, 12
TEL. 0039 02 72002021 FAX 0039 02 89015842

PARERE *PRO VERITATE*

I PROFILI SANZIONATORI NELLA NORMATIVA SULLA FATTURAZIONE ELETTRONICA ALLA P.A.

1. Il quesito.

Il Comitato Unitario Permanente degli Ordini e Collegi Professionali ha chiesto se, a mio parere, detti enti – ove fossero equiparabili alle Pubbliche Amministrazioni ai sensi dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 165 del 30 marzo 2001¹ – siano sanzionabili per la violazione dell'obbligo di fatturazione elettronica previsto dall'art. 1, commi 209 e 210, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007. Detto obbligo riguarda, da un lato, l'emissione, la trasmissione e la conservazione, esclusivamente in formato elettronico, della fattura da parte delle imprese che effettuano operazioni in favore della p.a. e dei soggetti ad esse equiparabili e, dall'altro, il ricevimento della stessa, sempre in formato elettronico, da parte della p.a. o dell'ente pubblico ad essa equiparato destinatari dell'operazione. Con la nuova normativa, quindi, la disciplina fondata sulla previa accettazione del destinatario a ricevere fatture tramite trasmissione elettronica, prevista dall'art. 21, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972², è superata e trasformata in un obbligo della p.a. di ricevere dette fatture in formato elettronico.

¹ L'art. 1 del d.lgs. n. 165/2001 chiarisce che «per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi e case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300».

² L'art. 21, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972 così recita: «Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario».

Dico subito che, tra le nuove norme che introducono e disciplinano l'obbligo di fatturazione elettronica per le operazioni poste in essere nei confronti della p.a. e degli enti ad essa equiparabili, non si rinvengono disposizioni che sanzionano, espressamente e direttamente, detti soggetti per l'inosservanza del divieto di ricevere il e procedere al pagamento delle fatture cartacee c.d. "passive". Il citato comma 209 dell'art. 1 della l. n. 244/2007 si limita, infatti, a stabilire che «l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture emesse nei rapporti con le amministrazioni pubbliche (...) deve essere effettuata esclusivamente in forma elettronica». Il successivo comma 210 dispone, a sua volta, che «le amministrazioni e gli enti di cui al comma 209 non possono accettare le fatture emesse o trasmesse in forma cartacea ne' possono procedere ad alcun pagamento, nemmeno parziale, sino all'invio in forma elettronica».

Preso atto della mancata previsione di una specifica sanzione, ci si deve domandare se esistono altre disposizioni di natura fiscale che prevedano a carico di detti enti sanzioni "indirette" per la violazione degli obblighi e divieti di cui sopra. Al riguardo, è opportuno distinguere il caso in cui gli Ordini e Collegi Professionali ricevano le fatture nell'esercizio della loro attività istituzionale da quello in cui ricevono le fatture quali soggetti passivi IVA.

2. La violazione dell'obbligo di fatturazione elettronica da parte della p.a. ed enti equiparati che svolgono in via esclusiva attività di natura istituzionale.

2.1. Non è rinvenibile alcuna disposizione che induca a ritenere applicabili sanzioni "indirette" fiscali agli Ordini e Collegi Professionali che ricevono prestazioni o forniture nello svolgimento della loro funzione primaria di natura istituzionale, consistente sia nella gestione dell'albo, dei registri, degli elenchi degli iscritti e dei dati in materia disciplinare (in funzione sia amministrativa, sia giurisdizionale), sia nell'attività di formazione obbligatoria e/o facoltativa degli iscritti, sia nella gestione del contenzioso giudiziale e stragiudiziale. Tali enti, svolgendo un'attività non economica, non possono considerarsi – per il d.P.R. n. 633/1972 istitutivo dell'IVA e per la Direttiva IVA 28/12/2006 (112/CE) – soggetti passivi IVA per definizione, ma solo consumatori finali.

L'esclusione della soggettività passiva IVA comporta, pertanto, l'assenza a loro carico degli obblighi fiscali di fatturazione, registrazione e dichiarazione e, ovviamente, l'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti effettuati. Di conseguenza, nessuna delle sanzioni previste dalla normativa

fiscale IVA³ per la violazione di detti obblighi può essere comminata agli stessi quando svolgono, in via esclusiva, la loro attività pubblicistica istituzionale.

2.2. Nè si può dire che la condotta *contra legem* del funzionario degli Ordini e Collegi Professionali, che accetta e procede al pagamento di una fattura cartacea in luogo di quella elettronica, configuri un'ipotesi di illecito amministrativo-patrimoniale per i danni cagionati agli Ordini e Collegi.

Come è noto, la responsabilità amministrativa dei funzionari e dipendenti pubblici è disciplinata dall'art. 1 della legge n. 20/1994⁴, così come modificato dall'art. 3 della legge n. 639/1996. La responsabilità cui detto articolo fa riferimento è, in particolare, quella, a contenuto patrimoniale, di amministratori e dipendenti pubblici per i danni causati all'ente nell'ambito o in occasione del rapporto di ufficio, il cui accertamento rientra fra le competenze della Corte dei conti ai sensi dell'art. 103, comma 2, della Costituzione.

Ricordo al riguardo che, affinché un soggetto possa essere chiamato a rispondere in via amministrativa, occorre che lo stesso, con una condotta dolosa o gravemente colposa, abbia causato un danno pubblico risarcibile che si ponga come conseguenza diretta e immediata di tale condotta. La responsabilità amministrativa sussiste, pertanto, in presenza di un danno che presuppone un pregiudizio economico inteso come perdita, distruzione, sottrazione di beni o valori della p.a. Il concetto di danno va, in particolare, rapportato al concetto di bene pubblico tutelato. Il danno cagionato dal dipendente all'amministrazione pubblica di appartenenza deve essere, cioè, un danno erariale, che consiste in un effettivo depauperamento delle risorse pubbliche.

Ciò considerato, non avrei alcun dubbio che il funzionario dell'Ordine e Collegio Professionale che agisce violando l'obbligo di

³ In particolare, dall'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

⁴ "1. La responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo o colpa grave, ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali. In ogni caso è esclusa la gravità della colpa quando il fatto dannoso tragga origine dall'emanazione di un atto vistato e registrato in sede di controllo preventivo di legittimità, limitatamente ai profili presi in considerazione nell'esercizio del controllo. Il relativo debito si trasmette agli eredi secondo le leggi vigenti nei casi di illecito arricchimento del dante causa e di conseguente indebito arricchimento degli eredi stessi.

1-bis. Nel giudizio di responsabilità, fermo restando il potere di riduzione, deve tenersi conto dei vantaggi comunque conseguiti dall'amministrazione di appartenenza, o da altra amministrazione, o dalla comunità amministrata in relazione al comportamento degli amministratori o dei dipendenti pubblici soggetti al giudizio di responsabilità".

fatturazione elettronica non può essere considerato responsabile in via amministrativa nei confronti dell'ente di appartenenza ai sensi del citato art. 1 della legge n. 20/1994. Egli infatti, pur effettuando un pagamento indebito, non produce alcun danno erariale.

L'assenza di tale danno è la conseguenza, nel caso di specie, della natura peculiare e della singolare posizione che gli Ordini e Collegi Professionali assumono nel nostro ordinamento. Essi infatti, anche se equiparabili alla p.a., in qualità di enti esponenziali di ciascuna delle categorie interessate godono di una naturale autonomia che rappresenta il riflesso della loro struttura associativa e, in quanto tali, perseguono fini propri in un regime, appunto, di autonomia finanziaria e organizzativa. In particolare, si autofinanziano esclusivamente a mezzo dei contributi annuali previsti a carico degli iscritti, senza beneficiare di alcun contributo pubblico.⁵

La natura privata delle risorse finanziarie degli Ordini professionali è affermata dalla giurisprudenza della Suprema Corte di cassazione, la quale, con sentenza n. 21226/2011, ha sancito che *“considerato che è incontestata la circostanza che gli ordini professionali non beneficiano di alcun contributo pubblico, non è dato comprendere quale possa essere l'interesse dello Stato (che giustificherebbe poi le eventuali iniziative conseguenti) ad esercitare un controllo sulla correttezza della gestione degli enti in questione, al semplice fine di accertarne la rispondenza fra gli obiettivi programmati ed i risultati conseguiti”*.

Se, dunque, le risorse finanziarie gestite dall'Ordine professionale non hanno alcuna provenienza pubblica⁶, è evidente che il depauperamento delle stesse si traduce in un danno essenzialmente privato. Si è espressa recentemente in questo senso anche la Sezione giurisdizionale per il Veneto

⁵ Non incide su tale problematica la questione, avente carattere esclusivamente processuale, della natura tributaria dei contributi corrisposti dagli associati, affermata a fini di competenza giurisdizionale da SS.UU., Cass. Civ. 1782/2011. Anche se tali contributi avessero natura tributaria, ciò non condurrebbe all'inclusione degli Ordini professionali nel sistema di finanza pubblica, da intendersi come sistema di enti ed amministrazioni che attingono le proprie risorse direttamente dai capitoli del bilancio pubblico.

Questa impostazione, seguita dalla suddetta sentenza, è stata superata dalla più recente giurisprudenza della Corte dei conti, la quale ha escluso recisamente che i contributi versati agli ordini professionali abbiano natura di prelievi tributari.

⁶ Anche la giurisprudenza comunitaria ha riconosciuto la natura “ibrida” degli Ordini professionali, quali enti associativi che svolgono la loro funzione pubblicistica in un regime di autogoverno. Secondo la Corte di Giustizia (causa C-526/11), gli Ordini professionali non sono soggetti alle regole sugli appalti pubblici, ai sensi della Direttiva 2004/18/CE, in quanto *“un organismo come un ordine professionale di diritto pubblico, non soddisfa né il criterio relativo al finanziamento maggioritario da parte dell'autorità pubblica ... né il criterio relativo al controllo della gestione da parte dell'autorità pubblica”*.

della Corte dei conti con tre distinte sentenze.⁷ Con tali pronunce essa ha dichiarato il suo difetto di giurisdizione in relazione all'accertamento della responsabilità amministrativa del funzionario che abbia arrecato un danno patrimoniale all'Ordine professionale di appartenenza. La Corte ha, in particolare, ragionato sul presupposto che, essendo pacifico che gli Ordini si autofinanziano con i soli contributi degli iscritti (è richiamata a tal proposito Cass. civ. n. 21226/2011) senza alcun apporto a carico del bilancio statale, il depauperamento delle risorse si traduce in un danno privato, come private sono le entrate dell'ente.

Ricordo inoltre che, attualmente, il criterio principale per individuare la giurisdizione contabile della Corte dei conti è quello oggettivo, basato sulla natura delle risorse finanziarie di cui il soggetto si avvale e sulla natura del danno arrecato all'ente. Ciò è ribadito dalla sentenza n. 20075/2013 delle Sezioni Unite della Corte di cassazione, le quali hanno appunto privilegiato *“un approccio più sostanzialistico, sostituendo ad un criterio eminentemente soggettivo, che identificava l'elemento fondante della giurisdizione della Corte dei conti nella condizione giuridica pubblica dell'agente, un criterio oggettivo che fa leva sulla natura pubblica delle funzioni espletate e delle risorse a tal fine adoperate”*. Il dato essenziale che radica la giurisdizione della Corte dei conti è, pertanto, rappresentato *“dall'evento dannoso verificatosi a carico di una Pubblica Amministrazione e non più dal quadro di riferimento – pubblico o privato – nel quale si colloca la condotta produttiva del danno”*.⁸

Se a connaturare il danno come erariale è la natura pubblica delle risorse gestite⁹ dagli Ordini e Collegi Professionali e se queste non sono riconducibili alla finanza pubblica, non può che concludersi nel senso che detti enti non solo non sono assoggettati alla giurisdizione contabile della Corte dei conti, ma anche che ai funzionari che agiscono per loro conto violando l'obbligo di fatturazione elettronica non può imputarsi alcuna responsabilità erariale.

⁷ Sezione giurisdizionale per il Veneto, sent. nn. 199/2013, 326/2013, 23/2014.

⁸ Vedi al riguardo, Cass. SS.UU. n. 10973/2005, n. 14101/2006, n. 4511/2006, n. 3367/2007, n. 10063/2011, n. 20075/2013

⁹ Cass. SS. UU., n. 16849/2012: *“la responsabilità amministrativa contabile grava anche sui privati che abbiano posto in essere i presupposti per una illegittima erogazione di denaro pubblico”*.

3. La violazione dell'obbligo di fatturazione elettronica da parte della p.a. ed enti equiparati che svolgono attività di impresa.

Accertato che le operazioni poste in essere dagli Ordini e Collegi Professionali, quali consumatori finali nello svolgimento della loro attività istituzionale, non sono soggette ad alcun obbligo di registrazione e dichiarazione ai fini IVA, la nostra attenzione va ora rivolta alla diversa ipotesi in cui detti enti svolgano, anche se in via non esclusiva e non principale, attività di natura commerciale e, quindi, abbiano lo *status* di soggetto passivo IVA limitatamente a queste ultime attività.¹⁰

In tale caso, ciò che teoricamente si potrebbe imputare all'Ordine e Collegio Professionale è di aver ricevuto e pagato una fattura passiva cartacea relativa all'esercizio dell'attività commerciale, violando così non solo il più volte citato comma 210, dell'art. 1, della l. n. 244/2007 (sprovvisto, come si è visto, di una specifica sanzione), ma anche le norme tributarie previste dal d.P.R. n. 633/1972 e dal d.lgs. n. 471/1997 che non consentono la detrazione dell'IVA non regolarmente registrata e la puniscono con apposita sanzione.

La mia opinione è che, mentre per l'inosservanza da parte del fornitore e prestatore dell'obbligo posto dal citato comma 209, dette altre sanzioni sono rinvenibili nell'art. 6 dello stesso d.lgs. n. 471/1997 e sono conseguentemente ad essi applicabili¹¹; invece, per l'inosservanza del

¹⁰ L'art. 4 del d.P.R. n. 633/1972 così dispone «Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole.»

¹¹ La norma applicabile nella specie è quella del riportato comma 209 della legge n. 244/2007. Essa è chiara nell'imporre l'obbligo esclusivo della fatturazione elettronica a carico di chi presta servizi o fornisce beni alla p.a. e agli enti ad essa equiparati. E' altresì chiaro che, dal punto di vista di tali soggetti quali soggetti passivi IVA, l'obiettivo che si vuole raggiungere imponendo l'obbligo della fattura elettronica è quello, prettamente fiscale, di mettere in grado l'amministrazione finanziaria di controllare con maggiore efficacia l'effettivo ammontare dei crediti vantati dai fornitori nei confronti della p.a., garantire una migliore autenticità dell'origine, l'integrità e la leggibilità delle operazioni fatturate e costruire "piste di controllo affidabili tra fatture e cessioni o prestazioni" (punto 9 della Direttiva 2006/112/CE), nonché assicurare l'uniformità delle informazioni trasmesse. Ne consegue che l'inosservanza dell'obbligo di fatturazione elettronica da parte dei soggetti prestatori e fornitori della p.a. è assistito dallo stesso apparato sanzionatorio dettato dal richiamato art. 6 del d.lgs. n. 471/1997 per le fatturazioni cartacee. Infatti, le sanzioni applicabili, secondo l'ordinamento interno, per l'omissione delle fatture elettroniche non possono che essere le stesse comminabili per l'omissione delle fatture cartacee. La parificazione anche ai fini sanzionatori fra il documento digitale e quello cartaceo è desumibile anche dall'ordinamento comunitario. L'art. 217 della Direttiva del Consiglio n. 2006/112/CE, come modificata nel 2010, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, definisce infatti la fattura elettronica, allo stesso modo di quella cartacea, come «una

divieto di accettare fatture cartacee, da parte della p.a. e degli enti ad essa equiparabili che svolgono abitualmente (ancorché non in via principale) un'attività commerciale, uguali sanzioni non sono individuabili con riferimento né all'omessa conservazione e registrazione in forma elettronica di esse, né all'avvenuta detrazione dell'IVA addebitata solo con fattura cartacea.

Do conto di ciò nelle pagine che seguono.

3.1. Se si dovesse ragionare in astratto nel limitato ambito della legislazione fiscale italiana e si dovesse ritenere che il divieto in parola ha anche finalità fiscali (oltre che di razionalizzazione della spesa pubblica), potrebbe giungersi, in effetti, a considerare indetraibile l'IVA per omessa registrazione e, conseguentemente, applicabile la sanzione prevista dall'art. 6, comma 6, del citato d.lgs. n. 471/1997 per la fattispecie, appunto, di illegittima detrazione (e cioè la sanzione comminabile a «chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa»). A tale conclusione si giungerebbe sostenendo che l'omissione della fattura elettronica non solo non consente la registrazione di essa (pure) in forma elettronica da parte dell'ente ricevente, ma – essendo la registrazione il presupposto necessario per la detrazione – preclude anche l'esercizio del diritto di detrazione da parte dell'Ordine e Collegio Professionale che ha ricevuto la prestazione o la fornitura, con conseguente applicazione della relativa sanzione.

La vigente disciplina del d.P.R. n. 633/1972 parrebbe avallare, sempre in astratto, questa conclusione là dove subordina il diritto alla detrazione non al semplice fatto che un'operazione imponibile sia stata effettuata, ma a quello dell'addebitamento in fattura, a titolo di rivalsa, dell'imposta da detrarre e della previa annotazione della fattura stessa nel registro degli acquisti. In questo senso disporrebbero i commi 2 e 3 dell'art. 19 *ter*, del d.P.R. n. 633/1972 con specifico riferimento agli enti non commerciali, e l'art. 25 dello stesso d.P.R. risultante dopo le modifiche apportate dal d.lgs. n. 313 del 1° settembre 1997, nonché l'art. 1 del d.P.R. n. 100 del 23 marzo 1998.¹² La Corte di Cassazione confermerebbe tale

fattura contenente le informazioni richieste dalla presente Direttiva emessa e ricevuta in formato elettronico».

¹² L'art. 19 *ter* stabilisce che «La detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale e conforme alle disposizioni di cui agli artt. 20 e 20 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. L'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola o dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola. La detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di

interpretazione letterale quando afferma che «il diritto del cessionario di beni alla detrazione di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972 trova titolo nell'esatto adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione di cui agli articoli 21, 23, 24 e 25 del citato d.P.R., secondo i quali il cedente deve emettere la fattura per l'operazione imponibile, annotarla nel registro delle fatture e trasmetterne copia, con addebito del tributo, al cessionario, il quale deve a sua volta annotarla nel registro degli acquisti. Ne discende che la detraibilità dell'imposta pagata per l'acquisizione di beni o servizi inerenti all'esercizio dell'impresa [...] postula che il contribuente sia in possesso delle relative fatture, le annoti nell'apposito registro (art. 25), e conservi le une e l'altro, gravando su esso contribuente l'onere di produrre la documentazione contabile legittimante l'esercizio del diritto alla detrazione.»¹³

3.2. Questa ricostruzione letterale, effettuata solo nell'ambito delle richiamate norme fiscali interne e sul presupposto – come vedremo più avanti, discutibile – che il divieto previsto dal comma 210 abbia finalità principalmente fiscali, è peraltro decisamente smentita dalla normativa comunitaria dettata in materia, da applicare in via prioritaria, e dallo stesso tenore letterale dei richiamati commi 209 e 210 del più volte citato art. 1 della l. n. 244/2007.

legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile.»

L'art. 25 dello stesso d.P.R. dispone che «Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'art. 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.» L'art. 1 del d.P.R. n. 100/1998 dispone infine che «Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'art. 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica.»

¹³ Così Cass. civ. Sez. V, n. 20698/2014; Cass. civ. Sez. V, n. 18297/2008. In senso conforme: Cass. n. 16643/2011; Cass. n. 12913/2008; Cass. n. 28333/2005. In questo senso si esprime, in dottrina, P. CENTORE, *Iva Europea, aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, quarta edizione, IPSOA: «Il sistema normativo nazionale aggancia, in sostanza, la deduzione alla registrazione e alla dipendente computazione nel tempo di corretta annotazione, secondo i termini stabiliti dall'art. 25, del d.P.R. n. 633/1972. Ne deriva che la deduzione soggiace ad un onere, rappresentato dal corretto comportamento contabile del soggetto passivo, in assenza del quale si determina la perdita del diritto di deduzione.»

Quanto alla normativa comunitaria, va rilevato che, diversamente dai richiamati articoli 19 *ter* e 25 del d.P.R. 633/1972, gli artt. 167 e 178 della Direttiva n. 2006/112/CE stabiliscono inequivocabilmente che il diritto di detrazione dell'IVA sorge per il solo fatto che l'imposta sia divenuta esigibile, e cioè quando viene effettuato l'acquisto di un bene o realizzata la prestazione di un servizio. In particolare, secondo l'ordinamento comunitario, per poter esercitare la detrazione è sufficiente che il soggetto passivo sia in possesso della fattura (anche cartacea), senza che – come richiede, invece, la normativa italiana – sia stata effettuata alcuna preventiva annotazione di essa. In altri termini, la detrazione presuppone nel sistema IVA comunitario solo l'esistenza di un'operazione effettiva e il possesso di una fattura conforme alle indicazioni previste dalla stessa Direttiva, senza che – lo ripeto – siano necessari ulteriori adempimenti formali.

Quanto poi ai citati commi 209 e 210, si è visto che essi, pur imponendo la forma elettronica per determinati atti come l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture e pur vietando alla p.a. di procedere ad alcun pagamento di fattura cartacea, tuttavia non fanno derivare espressamente dalla violazione di tali obblighi la sanzione sostanziale della non detraibilità dell'IVA addebitata con fattura cartacea.

3.3. Da ciò consegue che le norme di diritto interno che subordinano la detrazione dell'IVA alla previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti (e non all'esigibilità dell'imposta) violano le sopraindicate disposizioni della Direttiva CE e, in via generale, i principi comunitari di neutralità dell'imposta e di proporzionalità che ne sono alla base.

Quanto al primo principio, non v'è dubbio che, condizionando il diritto di detrazione alla previa registrazione della fattura e non al compimento dell'operazione imponibile, il legislatore interno si discosta dallo schema del meccanismo del tributo sul quale detta neutralità si fonda. Si è appena visto, infatti, che tale meccanismo, ai fini della detrazione del tributo, richiede solo l'emissione di una fattura (sia cartacea che elettronica purché ambedue garantiscano lo stesso trattamento previsto dall'ordinamento comunitario, *ex* richiamato art. 217, punto 8, della Direttiva 2006/112/CE), il pagamento del corrispondente tributo, l'esercizio del diritto di rivalsa e la conseguente detrazione del tributo; non altro.

Quanto al principio di proporzionalità, la sua rilevanza con riferimento alla possibile illegittimità della limitazione del diritto di detrazione è stata sottolineata da varie sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione europea. Basta ricordare le cause riunite C-110/98 e C-147/98,

Gabalfrisa e altri, del 21 marzo 2000, le quali hanno ribadito che i limiti indiretti al diritto di detrazione (requisiti, condizioni e modalità di esercizio) previsti dagli Stati membri sono censurabili alla luce di tale principio quando compromettono l'effettività di tale diritto. La Corte, in particolare, ha affermato che la corretta applicazione del principio di proporzionalità impone agli Stati membri di far ricorso a norme procedurali che, pur consentendo di realizzare l'efficacia dei controlli ai fini dell'effettività della riscossione, arrechino comunque il minor pregiudizio possibile agli scopi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria e, in particolare, non rimettano in discussione il diritto alla detrazione del tributo che ne costituisce un elemento essenziale. In tal senso è significativa la sentenza *Bockemuhl*, C-90/02, nella quale la Corte ha affermato che le formalità istituite dallo Stato membro e che devono essere assolve dal soggetto passivo ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione non devono oltrepassare quanto strettamente necessario per controllare la corretta applicazione della procedura di autoliquidazione.

3.4. Anche con riferimento alla appena richiamata giurisprudenza sul principio di proporzionalità, non può sostenersi che le suddette regole comunitarie siano derogabili dalle citate norme interne in forza degli artt. 273 e 178 della stessa Direttiva. E' vero, infatti, che il primo articolo consente agli «Stati membri... di stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni...» e che il secondo stabilisce che, per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera *b*) (relativa alle operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi) e per quella di cui all'articolo 168, lettera *d*) (relativa alle operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari di beni), il soggetto passivo deve assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro. Ma è anche vero che le norme degli art. 19 *ter* e 25 del d.P.R. n. 633/1972, che prevedono l'indetraibilità per la violazione dell'obbligo di registrazione elettronica (con la conseguente applicazione della sanzione di cui al richiamato art. 6, comma 6, del d.lgs. 471/1997), non sono in alcun modo riconducibili a quelle disposizioni la cui emanazione è consentita – ai sensi degli indicati articoli della Direttiva - agli Stati membri in ragione del loro carattere solo formale e procedimentale. Non può negarsi, infatti, che tali norme introducono, al contrario, un vero e proprio limite sostanziale alla più volte richiamata regola comunitaria secondo cui un soggetto passivo IVA ha il diritto di detrarre l'imposta per il solo fatto che essa sia esigibile e che una

fattura sia stata emessa (indipendentemente, perciò, dal fatto che una registrazione della fattura sia stata effettuata).

Il carattere non meramente procedimentale (e, quindi, derogatorio della Direttiva) dell'obbligo di previa annotazione della fattura nel registro degli acquisti è, del resto, espressamente affermato dalla Corte di Cassazione, la quale in numerose sue sentenze¹⁴ ha enunciato il principio secondo cui detto obbligo ha natura "sostanziale" in quanto "presidiato da sanzione" e «volto a consentire un immediato ed agevole riscontro della natura e dei tempi delle registrazioni.»

3.5. Essendo l'IVA un'imposta "europea", e cioè regolata nella sua essenza dalla sovraordinata normativa comunitaria, non avrei dubbi che la rilevata incompatibilità, in materia di detrazione del regime interno, con tale normativa può essere fatta valere in sede giudiziaria presso la Corte di Giustizia dell'UE.

Prima di seguire questa via, non escluderei, peraltro, la possibilità di giungere, anche in via interpretativa, alla stessa conclusione della detraibilità dell'IVA e dell'inapplicabilità della relativa sanzione. Si tratterebbe di interpretare la normativa interna mettendo in evidenza la eccessività e la irragionevolezza della sanzione sostanziale della indetraibilità rispetto ad enti che, pur non avendo osservato l'obbligo di fatturazione elettronica, hanno tuttavia ricevuto e registrato la fattura cartacea. In particolare, i richiamati artt. 19 *ter* e 25 del d.P.R. 633/1972 dovrebbero essere interpretati nello stesso modo in cui sono stati interpretati dai commi 209 e 210 della l. n. 244, e cioè nel senso che l'obbligo della forma elettronica deve essere limitato agli atti procedimentali richiamati espressamente dallo stesso comma 209 (l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione), e non nel senso che la sua inosservanza debba ridondare anche sull'atto che assicura la neutralità dell'imposta, e cioè la detrazione. In altri termini, il non aver osservato l'obbligo di ricevere fatture solo in forma elettronica non dovrebbe comportare automaticamente anche l'indetraibilità di un'IVA pur sempre esigibile, addebitata con fattura cartacea e annotata nel registro degli acquisti.

Questa conclusione è rafforzata dalla considerazione che, per la p.a. e per gli enti equiparati riceventi la fattura, l'obbligo di fatturazione elettronica non ha, nella sostanza, una prevalente finalità fiscale. Sono, infatti, ben distinte la situazione del soggetto fornitore e prestatore

¹⁴ Così Cass. n. 27621/2008 e Cass. n. 26513/2011.

fiscalmente obbligato, ai sensi del comma 209, ad emettere la fattura in forma elettronica (e in caso di omissione, assoggettato alla relativa sanzione) e quella dell'ente che non rispetta il divieto di ricevere la fattura cartacea previsto dal comma 210, ma versa comunque al fornitore e prestatore il corrispettivo e l'imposta addebitata con tale fattura. Questa distinzione trova la sua giustificazione nel fatto che al soggetto passivo IVA, fornitore e prestatore, l'obbligo di fatturazione elettronica è imposto, come è pacifico, al fine di verificare e certificare i crediti da esso vantati nei confronti della p.a. e di perseguire, in particolare, fini prettamente fiscali di miglior controllo dell'ammontare dei crediti vantati dai fornitori nei confronti della p.a. e di garantire l'autenticità delle operazioni effettuate; mentre alla p.a. e agli enti ad essa equiparati il divieto di ricevere fatture cartacee è imposto prevalentemente per raggiungere l'obiettivo di snellimento delle procedure, di trasparenza del flusso di fatturazione, di accessibilità ad un patrimonio informativo di fondamentale importanza per la stima delle spese della p.a. e degli enti pubblici ad essa equiparati, di riduzione dei costi relativi all'archiviazione e conservazione di documenti. Un divieto, dunque, che, semmai, avrebbe dovuto essere sanzionato con una specifica, diretta misura (attualmente non contemplata) e non con la sanzione sostanziale fiscale dell'indetraibilità e di quella formale, pure fiscale, prevista dal più volte citato art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471/1997.

Se questa è la *ratio* del divieto posto a carico della p.a. e, quindi, anche degli enti pubblici non economici ad essa equiparati, appare lecito interpretare la normativa interna sulla fatturazione elettronica nel senso che il possesso da parte di detti enti della fattura cartacea in luogo di quella elettronica riduce sì le possibilità di perseguire l'obiettivo di monitoraggio della finanza pubblica, ma non impinge certo sul perseguimento delle suddette finalità fiscali antievasione e, quindi, non giustifica l'applicazione all'ente pubblico di specifiche sanzioni esclusivamente tributarie.

4. Conclusioni.

Se, dunque, si parte dal presupposto della equiparazione alla p.a. degli Ordini e Collegi Professionali anche ai fini dell'esistenza dell'obbligo della fatturazione elettronica, è agevole concludere per le ragioni suddette nel senso che il divieto, posto a carico di detti enti, di ricevere le fatture emesse in formato cartaceo e di procedere ad alcun pagamento sino all'invio in forma elettronica è stato sì enunciato, ma allo stato attuale della legislazione, non è assistito da alcuna sanzione, né diretta né indiretta.

Per quanto riguarda il caso particolare – per quanto mi risulta, non frequente – in cui gli Ordini e Collegi Professionali esercitino attività d’impresa, ancorché in via non esclusiva, va sottolineato che la violazione del divieto di ricevere le fatture in formato cartaceo e di procedere al pagamento delle stesse non può essere punita con la sanzione sostanziale di indetraibilità di un tributo che è esigibile ed è stato pur sempre addebitato con fattura in forma cartacea. Tutt’al più, in tali casi dovrebbe porsi all’amministrazione finanziaria la seguente alternativa: o, coerentemente alla richiamata normativa comunitaria, riconoscere in via interpretativa la detraibilità dell’IVA anche se addebitata solo con fattura cartacea e annotata nel registro degli acquisti, prendendo atto dell’inapplicabilità di alcuna sanzione nei confronti degli enti che hanno accettato detta fattura; o sollecitare il legislatore a prevedere espressamente l’indetraibilità e, di conseguenza, anche una specifica sanzione per l’inosservanza dell’obbligo di fatturazione e registrazione in formato elettronico, andando, però, in tal modo in piena rotta di collisione con l’ordinamento comunitario.

Roma, 11 dicembre 2015


Franco Gallo