

RINVIO PREGIUDIZIALE ALLA CORTE DI GIUSTIZIA

IN MERITO ALL'INTERPRETAZIONE DELL'ART. 26, II COMMA, DPR n. 633/72.

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIRACUSA

Ordinanza n. 315/5/2016 – CTP di Siracusa

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, sezione V, si è pronunciata in ordine alla eccezione sollevata dalla difesa del contribuente in ordine alla errata interpretazione della normativa di cui all'art. 26, II comma, DPR n. 633/72 che ha riguardato il caso specifico in cui, durante la normale vita aziendale, si è verificata la circostanza che ha reso necessario rettificare una fattura già emessa con una nota di variazione in diminuzione per lo stesso importo ed intestata alla medesima società committente.

In tal senso, il Collegio Giudicante ha ritenuto necessario il rinvio della pronuncia alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267 TFUE, avuto riguardo sia all'interesse generale per l'uniformità di applicazione del diritto dell'Unione sia alla rilevanza dell'interesse economico sotteso alle numerose fattispecie che costantemente si verificano, con riferimento alle questioni prospettate dal ricorrente e con un rimando agli artt. 11, parte C, par. 1, e 20, par. 1, lett. b), secondo periodo, della dir. 77/388/CEE, relativi alla variazione in diminuzione della base imponibile ed alla rettifica dell'IVA addebitata sulle operazioni imponibili in caso di mancato pagamento totale o parziale della controprestazione stabilita fra le parti, ed in particolare: *“se sia conforme ai principi di proporzionalità ed effettività, garantiti dal TFUE, ed al principio di neutralità che regola l'applicazione dell'IVA, imporre limiti che rendano impossibile o eccessivamente oneroso – anche in termini di tempistica, legata alla imprevedibile durata di una procedura concorsuale – per il soggetto passivo il recupero dell'imposta relativa alla controprestazione non pagata in tutto o in parte.*

In caso di risposta positiva alla prima questione, se sia compatibile con i principi sopra richiamati una norma – quale l'art. 26, II comma, del DPR 633/1972, nel testo vigente anteriormente alle modifiche disposte con Legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi 126 e 127 – che subordini il diritto al recupero dell'imposta al soddisfacimento della prova del preventivo esperimento di procedure concorsuali infruttuose, e cioè, secondo la Giurisprudenza e la prassi dell'Autorità fiscale dello Stato membro dell'Unione, esclusivamente, a seguito di infruttuosa ripartizione finale dell'attivo o, in mancanza, della definitività del provvedimento di chiusura del fallimento, anche quando tali attività siano ragionevolmente anti-economiche in ragione dell'ammontare del credito vantato, delle prospettive del suo recupero e dei

costi delle procedure concorsuali e considerato che, comunque, i citati presupposti possono intervenire a distanza di anni dalla data di apertura del fallimento”.

Questo il principio espresso dalla sezione V della CTP di Siracusa la quale, nella presente ordinanza, ha ordinato la sospensione del giudizio avanzato dal ricorrente ed avente ad oggetto il recupero dell'Irpef, dell'Irap e dell'Iva, oltre sanzioni, per l'anno d'imposta 2004, a seguito di emissione, da parte del contribuente, di una fattura nei riguardi di una società, per un imponibile di 35.000 euro, emettendo, in seguito, una nota di variazione in diminuzione per lo stesso importo *ex art. 26, II comma, DPR 633/1972*, sul presupposto che nelle more la società era stata dichiarata fallita.

L'Agenzia delle Entrate sosteneva che tale variazione avrebbe potuto essere effettuata solo in seguito alla rilevazione della certezza dell'infruttuosità del credito.

IL CASO

Con ricorso notificato all'Agenzia delle Entrate di Siracusa, al fine di chiedere l'annullamento del predetto atto, il contribuente ricorreva avverso un avviso di accertamento che scaturiva dall'emissione in data 31.02.2004 di una nota di variazione in diminuzione per un importo pari a quello emesso in fattura intestata ad una società per un imponibile di 35.000 euro, ai sensi dell'art. 26, II comma, DPR 633/1972, tenuto conto che la detta società nel frattempo era stata dichiarata fallita con sentenza del 30.11.2004.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate resistente la quale chiedeva il rigetto del ricorso, deducendo che tale variazione avrebbe potuto essere effettuata solo dopo aver rilevato la certezza dell'infruttuosità del credito.

Secondo l'Ufficio resistente, pertanto, l'art. 26, II comma, DPR 633/1972 era stato modificato con l'art. 2, I comma, lett. c-bis), della L. n. 30/97 di conversione del D.L. n. 669/96, che aveva aggiunto alle fattispecie originariamente previste dall'articolo in commento anche quella riguardante il *“mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose”*.

In seguito, con l'art. 13- bis, I comma, D.L. n. 79/97, convertito dalla L. n. 140/97, era stata soppressa la parola *“avvio”* che modificava la condizione dell'infruttuosità dapprima prevista per le sole procedure esecutive, ora riferita anche alle procedure concorsuali.

Sotto altro aspetto, l'Amministrazione Finanziaria eccepiva che il contribuente avrebbe potuto recuperare, per mezzo della variazione in diminuzione a seguito d'insolvenza del debitore, l'imposta versata in anticipo

all'Erario solo allorché si accertasse l'insussistenza di somme disponibili, cioè quando *ex artt.* 110 e 119 L.F., fosse ultimata la ripartizione dell'attivo e fosse scaduto il termine per le osservazioni di riparto, ovvero, in carenza di quest'ultimo, quando fosse scaduto il termine per il reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento stesso.

LA DECISIONE

Nell'esaminare la questione circa la procedura di variazione in diminuzione *ex art.* 26, II comma, DPR n. 633/1972, il Collegio Giudicante ha analizzato l'oggetto della controversia alla luce del diritto nazionale.

La *quaestio* ruota intorno alla definizione temporale relativa al momento a partire dal quale la detrazione possa essere effettuata.

In particolare, al fine di armonizzare la disciplina IVA a quella delle imposte dirette, il D.L. n. 669/96, convertito con L. n. 30/97, ha introdotto nell'art. 26, II comma, DPR 633/1972, la possibilità *ex art.* 19 del medesimo decreto, di portare in detrazione l'IVA corrispondente alla variazione dell'operazione originariamente fatturata e realizzatasi a seguito "*dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose*".

Il legislatore, successivamente eliminò le parole "*dell'avvio*" dal secondo comma dell'art. 26 DPR 633/1972 mediante il D.L. n. 79/97, convertito con L. n. 140/97. Per cui, la nuova formulazione dell'art. 26, II comma, DPR 633/1972 recitava: "*Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa*".

Dottrina e Giurisprudenza hanno costantemente interpretato la norma nel senso di ritenere detraibile l'IVA solo nella fase successiva all'espletamento della procedura fallimentare. Anche l'Ufficio risulta non essersi opposto a tale tesi formatasi sul richiamato art. 26.

A detta dei Giudicanti, la disposizione in esame non appare rispettosa della normativa comunitaria tant'è che ritiene che la soluzione della controversia dipenda dall'interpretazione offerta dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia sulle norme comunitarie all'epoca dei fatti vigenti (artt. 11, parte C, par. 1 e 20, par. 1, lett. b) secondo periodo, della dir. 77/388/CEE; successivamente, artt. 90 e 185 della dir. 2006/112/CE recepite nell'art. 26, II comma, DPR 633/1972.

L'Amministrazione resistente nega al ricorrente il diritto al recupero dell'imposta corrisposta all'Erario, mediante la procedura della emissione della nota di variazione in diminuzione, ma non riscossa dalla società cliente nonostante l'inadempimento della stessa sia palese per effetto della intervenuta dichiarazione di fallimento, che, *ex art. 42 R.D. n. 267/1942 (c.d. Legge Fallimentare)*, comporta la privazione del fallito dell'amministrazione e della disponibilità dei suoi beni (c.d. spossessamento). L'Ufficio, infatti, sostiene che il recupero possa avvenire solo nel momento in cui sia fornita la prova della definitiva irrecuperabilità del credito, circostanza che si verifica tramite la chiusura della procedura fallimentare o quantomeno alla data di presentazione di un piano di riparto.

Per cui la Commissione ritiene che rimandare la possibilità di recuperare l'Iva al momento della presentazione del piano di riparto o quando il fallimento venga chiuso, espone il contribuente al rischio di attese inimmaginabili ed irragionevoli. Da ciò ne discende, per la sezione V della CTP di Siracusa, che l'irrecuperabilità del credito, in coerenza con le norme comunitarie, dovrebbe essere legata all'apertura del fallimento in quanto sottrae al fallito la disponibilità dei beni.

In tale direzione, d'altra parte, il Collegio dà atto che seppur non rilevante ai fini della risoluzione della odierna controversia, in quanto interviene a sanare solo per il futuro l'incompatibilità tra la disposizione nazionale e la normativa comunitaria, l'art. 26 DPR 633/1972 è stato modificato dalla L. n. 208/2015.

Infatti, una delle più importanti novità contenute proprio nella legge di Stabilità attiene alle variazioni apportate all'art.26 del DPR 633/72 in tema di rettifica dell'imponibile e dell'imposta delle operazioni per le quali sia stata emessa una nota di variazione.

La Stabilità è intervenuta affiancando alla previgente normativa una regolamentazione *ad hoc* per i casi di assoggettamento del cessionario/committente a procedura concorsuale.

In particolare, il legislatore ha riformulato l'art. 26, DPR 633/72 individuando, di fatto, i casi in cui si può emettere la nota di variazione per mancato pagamento a causa di assoggettamento a procedure concorsuali. Il nuovo testo dell'articolo recita: *“La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:*

a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;

b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose”.

Con il novellato art. 26, nei casi di procedure concorsuali (nel caso specifico fallimento), l'emissione della suddetta nota non dovrà più rispettare il termine di un anno dall'emissione. Ma il legislatore va ancora oltre poiché regola anche quando (in termini temporali) vada emessa la nota, e cioè: *“a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis ..., o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67 ..., b)procedurerimaste infruttuose”.*

Alla luce di quanto riportato, si auspica che il rinvio pregiudiziale possa fare chiarezza in materia perché si tratta di una questione di interpretazione in cui si sono registrati contrastanti orientamenti in giurisprudenza, ma anche perché si tratta di una circostanza di interesse generale in virtù dell'applicazione uniforme del diritto dell'Unione Europea.

La tesi difensiva del contribuente ha insinuato dubbi circa la decisione da parte del Collegio giudicante, il quale ha ritenuto necessario, ai fini della soluzione della controversia in esame, sollevare questione pregiudiziale innanzi la Corte di Giustizia poiché, a parere di chi scrive, non può essere assolutamente condivisibile l'interpretazione sostenuta dall'Ufficio impositore in quanto in palese violazione del principio costituzionale della capacità contributiva (art. 53 Cost.).

E dunque in ultimo, se la società non ha percepito alcun reddito, appare illogico ed ingiustificato la corresponsione del tributo poiché viene a mancare il presupposto impositivo.

Avv. Elisabetta Castilletti

c/o Studio legale e tributario Avv. Salvatore Bianca

CAT di Siracusa