



LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**
DI **SIRACUSA**

SEZIONE 5

SEZIONE

N° 5

REG.GENERALE

N° 3952/2007

UDIENZA DEL

07/03/2016 ore 10:30

N° *317/2016*

PRONUNCIATA IL:

7 MAR 2016

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

4 MAR 2016

[Signature]
Il Segretario

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	LEONE	ALBERTO	Presidente
<input type="checkbox"/>	BOSCARINO	MARIA STELLA	Relatore
<input type="checkbox"/>	MARCHIONNI	MONICA	Giudice
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

ORDINANZA

- sul ricorso n. 3952/2007
depositato il 25/09/2007

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° RJV010100058 IVA+IRPEF+IRAP 2004
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE SIRACUSA

proposto dal ricorrente:

difeso da:

BIANCA SALVATORE
VIALE S.PANAGIA, 90 96100 SIRACUSA SR

Svolgimento del processo

1. Con il ricorso introduttivo, notificato all'Agenzia delle Entrate di Augusta mediante raccomandata spedita il 18 .9.2007 (pervenuta il 19 settembre 2007, come da ricevuta di ritorno prodotta in giudizio in allegato al ricorso), e depositato il 25 settembre 2007, iscritto al numero 3952/07, il signor [REDACTED], rappresentato e difeso dall'avvocato Salvatore Bianca, ricorreva avverso l'avviso di accertamento n. RJV010100058/07, notificato il 4 giugno 2007, avente ad oggetto il recupero di Irpef, Irap ed IVA, oltre sanzioni, anno di imposta 2004.

L'avviso scaturiva dalla circostanza che il ricorrente, dopo aver emesso una fattura (n.8/2004) nei riguardi di una società, la Sertenko S.r.l., per un imponibile di euro 35.000,00, aveva successivamente emesso, il 31 dicembre 2004, nota di variazione in diminuzione per lo stesso importo, ai sensi dell'articolo 26, secondo comma, d.p.r. numero 633 del 1972, in considerazione del fatto che detta società era stata dichiarata fallita con sentenza del 30 novembre 2004.

Secondo l'Ufficio, tale variazione avrebbe potuto essere effettuata solo dopo aver rilevato la certezza dell'infruttuosità del credito.

Il ricorrente deduceva l'illegittimità dell'operato dell'Ufficio, poichè la norma di riferimento (il citato articolo 26) avrebbe dovuto essere interpretata nel senso di poter variare la fattura già a seguito dell'apertura della procedura concorsuale, non potendosi aderire all'orientamento dell'Ufficio di differire la variazione alla scadenza del termine per il reclamo contro il decreto di chiusura del fallimento, vale a dire, con i tempi usuali della giustizia fallimentare, decorsi non meno di 10 anni.

D'altra parte, osservava il ricorrente, l'articolo 101, comma quinto, del T.U.I.R., stabilisce espressamente che, ai fini della deducibilità delle perdite su crediti, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale fin dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento.

Concludeva chiedendo l'annullamento dell'atto impugnato.

2. In data 4 novembre 2007 si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate di Augusta che, in primo luogo, preso atto delle motivazioni addotte nella parte del ricorso riferita ai rilievi a fini Irpef ed Irap, ad un più attento esame della normativa (articolo 101 T.U.I.R.), aderiva alla prospettazione di parte, ma, con riferimento al recupero Iva, dopo puntuale excursus della normativa di riferimento, insisteva nella legittimità del proprio operato; osservava, al riguardo, che l'articolo 26, comma secondo, del d.p.r. 26 ottobre 1972 numero 633, era stato modificato con dell'articolo 2, comma 1, lett.c-bis) della legge numero 30/1997 di conversione del decreto-legge numero 669/1996, aggiungendo alle fattispecie originariamente previste all'articolo 26 anche quella relativa al "mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose".

Ma successivamente, con l'articolo 13-bis, comma uno, del decreto-legge 28 marzo 1997 numero 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997 numero 140, era stata soppressa la parola "dell'avvio", per cui la condizione dell' infruttuosità, che prima sorreggeva le sole procedure esecutive, veniva riferita anche alle procedure concorsuali.

In altri termini, l'Ufficio eccepiva che, in conformità anche ai chiarimenti resi dalla Direzione centrale affari giuridici e contenzioso tributario del Dipartimento delle entrate del Ministero delle Finanze, l'interessato può recuperare, attraverso il meccanismo della variazione in diminuzione in conseguenza dell'insolvenza del debitore, l'imposta versata anticipatamente all'Erario solo quando si accerti l'insussistenza di somme disponibili, e ciò accade solo una volta ultimata la ripartizione dell'attivo, allorquando, ai sensi degli articoli 110 e 119 della legge fallimentare (R.D. numero 267/1942) sia stata ultimata la ripartizione dell'attivo e sia scaduto il termine per le osservazioni al piano di riparto, ovvero, in carenza di piano di riparto, allorquando sia scaduto il termine per il reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento stesso.

L'Amministrazione concludeva, quindi, con la richiesta di cessazione della materia del contendere con riferimento ai rilievi Irpef ed Irap, e di rigetto, per il resto, del ricorso, con compensazione delle spese di giudizio.

All'udienza del 7 marzo 2016 le parti insistevano nelle rispettive conclusioni ed il ricorrente formulava altresì richiesta subordinata di applicazione del principio del "favor rei" per le sanzioni, richiesta alla quale l'Ufficio si opponeva.

L'oggetto della controversia e il diritto nazionale

3. Nonostante dapprima l'art. 66, comma 3, del T.U.I.R. (d.p.r. 22.12.1986 n.917, pubblicato su Gazz. Uff. R.I. 31.12.1986 n.302), e successivamente l'articolo 101 del medesimo D.P.R. 917/1986, prevedesse la deducibilità delle perdite qualora il debitore fosse soggetto a procedure concorsuali, esonerando il creditore dall'onere della prova della definitività della perdita, consentendo la deducibilità dei crediti vantati nei confronti di imprese assoggettate a procedure concorsuali fin dall'apertura della procedura, invece in materia di Iva, nell'originaria formulazione dell'art. 26 d.p.r. 26 ottobre 1972 numero 633 (pubblicato su Gazz. Uff. R.I. 11.11.1972 n.292) non veniva fatto alcun cenno alle procedure concorsuali .

Al fine di armonizzare la disciplina IVA a quella vigente nel settore delle imposte dirette, il D.L. 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30, introdusse nell'art. 26, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, la facoltà di portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del citato decreto, l'imposta IVA corrispondente alla variazione dell'operazione originariamente fatturata e prodottasi a causa "*dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose*".

Il legislatore, tuttavia, poco dopo modificò, mediante il D.L. 28 marzo 1997, n. 79, convertito dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, l'art. 26 del D.P.R. n.633/1972, eliminando le parole "dell'avvio" dal secondo comma ; cosicché, la formulazione dell'art. 26, 2° comma del d.P.R. 633/1972, divenne:

"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 dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa".

Questo era il testo vigente (e rilevante al fine di decidere la causa in esame) prima della modifica da ultimo intervenuta nel dicembre del 2015, della quale si dirà in appresso.

La norma è stata costantemente interpretata nel senso che, al fine di poter detrarre l'Iva, è necessaria la prova dell'infruttuosità delle procedure concorsuali, che avviene solo a seguito della presentazione del piano di riparto o, in mancanza, alla scadenza del termine per proporre il reclamo avverso il decreto di chiusura del fallimento.

Si veda, per tutte, Cass. Civ., sez. trib., 27/01/2014, n. 1541 : <in tema di IVA, la variazione prevista dal secondo comma dell'art. 26 del D.P.R. n.633/1972, con riguardo all'ipotesi in cui sia stata emessa fattura per un'operazione successivamente venuta meno per mancato pagamento a causa del sopravvenuto fallimento della debitrice, richiede la necessaria partecipazione del creditore alla relativa procedura concorsuale e la prova del vano esperimento del recupero del suo credito in quella sede, che è desumibile, esclusivamente, dall'infruttuosa ripartizione finale dell'attivo o, in mancanza, dalla definitività del provvedimento di chiusura del fallimento>.

4. Nella vicenda in esame da parte di questo Collegio Giudicante viene sottoposta la procedura di variazione in diminuzione regolata, nell'ordinamento nazionale, con la disposizione sopra citata, e le tesi che si fronteggiano sono quelle del ricorrente, secondo il quale la rettifica dell'imposta addebitata in seguito al mancato pagamento del corrispettivo (mancato pagamento pacifico tra le parti e non contestato dall'Ufficio) poteva legittimamente avvenire già dal momento della declaratoria di fallimento (la sentenza di fallimento non è prodotta in giudizio ma la prospettazione del ricorrente circa l'intervenuto fallimento non è contestata dall'Ufficio, sicché deve intendersi provata); e la tesi dell'Ufficio, secondo il quale il recupero può avvenire solo dopo l'infruttuoso esperimento della procedura concorsuale, quindi al momento del deposito del piano di riparto ovvero a chiusura del fallimento.

La problematica, dunque, ruota intorno alla precisa definizione temporale relativa al momento a partire dal quale la detrazione possa essere operata.

Come detto, la giurisprudenza è ferma nel rinviare tale momento alla fase successiva all'espletamento della procedura fallimentare, e a tale orientamento appaiono conformi le direttive applicative emanate dalla medesima Amministrazione finanziaria, citate nella memoria di costituzione dell'Ufficio (si veda ad esempio Circolare n.77/E/2000, ove si indica il momento da cui fare partire il termine per l'emissione della nota di variazione ex art.26, in caso di dichiarazione di fallimento, a seguito della ripartizione finale dell'attivo, in particolare decorsi 10 giorni dal deposito in cancelleria del piano di riparto, ovvero dopo 15 giorni dal decreto di chiusura).

La tesi prospettata dall'Ufficio nel presente giudizio risulta, quindi, conforme alla prassi applicativa ed alla giurisprudenza interna formatasi sul richiamato articolo 26, stante il tenore testuale della norma a seguito della modifica legislativa di cui si è dato conto.

Ebbene, tale disposizione, come verrà meglio chiarito in seguito, non appare rispettosa della normativa comunitaria il cui esame impone un'interpretazione adeguatrice anche in funzione dell'opportunità di trattare in maniera uniforme la problematica della detrazione Iva e delle

deduzioni per perdite su crediti; conseguentemente, questo Collegio giudicante ritiene che la soluzione della presente controversia dipenda dall'interpretazione offerta dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia sulle norme comunitarie (vigenti all'epoca della controversia: 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 Direttiva 2006/112/CE), recepite nell'art. 26, 2° comma del d.P.R. 633/1972, rilevanti nel caso in esame.

5. A fini di completezza dell'esposizione, la Commissione deve dare atto della circostanza che il testo dell'art.26 d.p.r. 633/1972 risulta oggi modificato dalla Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (cosiddetta Legge di Stabilità 2016), la quale, con l'art. 1, commi 126 e 127, ha riscritto la norma come segue:

1. omissis.

2. 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 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'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.

3. omissis

4. 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.

Tale modifica (che, come si vede, riporta il momento a partire dal quale è possibile emettere la variazione alla data di apertura del fallimento) non può però trovare applicazione al caso in esame in quanto il comma 127 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 stabilisce quanto segue:

<Le disposizioni di cui all'articolo 26, comma 4, lettera a), e comma 5, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal comma 126, si applicano nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016. Le altre modifiche apportate dal

comma 126 al predetto articolo 26, in quanto volte a chiarire l'applicazione delle disposizioni contenute in tale ultimo articolo e quindi di carattere interpretativo, si applicano anche alle operazioni effettuate anteriormente alla data di cui al periodo precedente>.

Rilevanza e motivazioni delle questioni pregiudiziali sollevate

6. Si deve rilevare che la Commissione Tributaria Regionale di Milano, con Ordinanza del 3 marzo 2015, n. 259 ha rimesso alla Corte di giustizia i seguenti quesiti pregiudiziali ai sensi dell'art. 267 par. 3 T.F.U.E.:

<A) Posto che il legislatore italiano ha esercitato la facoltà prevista dagli artt. 90, par. 2 e 185, par. 2, 2° comma, della dir. 2006/112/CE (e, prima della sua adozione, dagli artt. 11, parte C, par. 1, e 20, par. 1, lett. b), secondo periodo, della dir. 77/388/CEE), rispettivamente riferita alla variazione in diminuzione della base imponibile ad alla rettifica dell'IVA addebitata sulle operazioni imponibili in caso di mancato pagamento totale o parziale della controprestazione stabilita fra le parti, se sia conforme ai principi di proporzionalità e di effettività, garantiti dal TFUE, ed al principio di neutralità che regola l'applicazione dell'IVA, imporre limiti che rendano impossibile o eccessivamente oneroso per il soggetto passivo il recupero dell'imposta relativa alla controprestazione non pagata in tutto o in parte;

B) In caso di risposta positiva alla prima questione, se sia compatibile con i principi sopra richiamati una norma - quale l'articolo 26, 2° comma, del DPR 633/1972 - che, nella prassi dell'Autorità fiscale dello Stato membro dell'Unione, subordini il diritto al recupero dell'imposta al soddisfacimento della prova del preventivo esperimento di procedure concorsuali ovvero di azioni esecutive infruttuose, anche quando tali attività siano ragionevolmente anti - economiche in ragione dell'ammontare del credito vantato, delle prospettive del suo recupero e dei costi delle azioni esecutive o delle procedure concorsuali>.

7. Nonostante la decisione che dovrà intervenire su tale rimessione sia rilevante anche ai fini della decisione del caso all'esame di questa Commissione, allo stato non si ritiene di poter sospendere il giudizio nell'attesa della pronuncia della Corte di giustizia per un duplice ordine di considerazioni: -

- in primo luogo, questa Commissione deve tener conto della recente pronuncia della S. Corte di Cassazione, la quale con Ordinanza 20 gennaio 2016, n. 999, dopo aver affermato che <in tema di contenzioso tributario, la norma di cui all'art. 39 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (a mente della quale "il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio") attiene ai rapporti tra giurisdizione tributaria e ogni altra giurisdizione, ordinaria o amministrativa, e pone una deroga - in ipotesi predeterminate - al criterio secondo cui le questioni pregiudiziali sono risolte, "incidenter tantum", dal giudice munito di giurisdizione sulla domanda. Ne consegue che il processo tributario non può essere sospeso in ragione della ritenuta necessità della risoluzione di questioni (diverse da quelle correlate a presentazione di querela di falso, ovvero concernenti lo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio) ravvisate pregiudiziali, da intendersi devolute, di norma, alla cognizione del giudice ordinario o di quello amministrativo, dovendo, invece, il giudice tributario dare, comunque, corso alla definizione della controversia sottoposta al suo esame, previa risoluzione, "incidenter tantum", delle questioni in argomento>, ha concluso nel senso che non sia possibile sospendere un giudizio tributario in attesa della definizione di questione sottoposta a decisione della Corte di Giustizia Europea, vertente tra soggetti diversi;
- ora, anche senza voler approfondire la portata di tale recente decisione (e le conseguenze che ne derivano, specie in tema di economia procedimentale, allorquando vengano sottoposte questioni pregiudiziali identiche, ancorché tra soggetti diversi), nel caso specifico appare comunque opportuno che questa Commissione sollevi autonomamente questione pregiudiziale in quanto, rispetto alla questione sollevata dalla CTR lombarda, vi sono alcune peculiarità:

a) in primo luogo, la normativa comunitaria, atteso che il caso sottoposto dalla CTR di Milano ricade sotto l'ambito applicativo della dir. 2006/112/CE, invece il caso all'esame di questa Commissione è relativo ad un accertamento relativo ad anno di imposta 2004, vigente la dir. 77/388/CEE;

b) in secondo luogo, occorre tener conto della novità legislativa intervenuta successivamente alla rimessione da parte della CTR lombarda, cioè la Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (di cui si è parlato sopra), la quale, all'art. 1, commi 126 e 127, ha modificato l'articolo 26 del DPR n. 633/1972, prevedendo che l'emissione di note di credito a seguito del mancato incasso – in tutto o in parte – del corrispettivo da parte del cessionario o committente possa avvenire a partire dalla data in cui il debitore è assoggettato ad una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti ai sensi dell'articolo 182-bis del RD n. 267/1942, o dalla data di pubblicazione nel Registro delle Imprese di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, comma 3, lettera d), del RD n. 267/1942 . A tal riguardo si deve ribadire che la modifica legislativa è relativa solo alle procedure concorsuali apertesi successivamente al 31 dicembre 2016, per cui rimane immutata l'esigenza di valutare la compatibilità con il diritto europeo della disposizione interna nel testo applicabile a tutti gli altri casi, ivi incluso quello in esame.

Occorre comunque precisare che, al di là delle peculiarità del caso specifico, inevitabilmente la presente ordinanza tornerà a ripercorrere almeno in parte percorsi argomentativi sviluppati dalla C.T.R. Lombarda.

8. Dall'esame del regolamento di procedura della Corte di giustizia, adottato a Lussemburgo il 25 settembre 2012, delle Raccomandazioni ai giudici nazionali e della Nota Informativa C-388/2012 del 6.12.2012 sulla Procedura innanzi alla Corte di giustizia, il giudice nazionale può di sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale, relativa all'interpretazione di una norma del

diritto dell'Unione, qualora essa sia necessaria ai fini della soluzione della controversia ad esso sottoposta.

Il rinvio pregiudiziale appare, nel caso specifico, necessario, perchè si tratta di questione di interpretazione che ha registrato contrasti in giurisprudenza, e perché di interesse generale per l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione.

In conformità al Regolamento di Procedura della Corte di Giustizia, si chiarisce che nella controversia in questione l'Ufficio nega al ricorrente il diritto di recuperare, tramite la procedura della variazione in diminuzione, l'imposta corrisposta all'Erario, ma non riscossa dal cliente nonostante l'inadempimento dello stesso sia conclamato per effetto della dichiarazione di fallimento, che, a norma dell'art.42 R.D. 16.3.1942 n. 267 (cd. Legge fallimentare), comporta il cd. spossessamento (privazione del fallito dell'amministrazione e della disponibilità dei suoi beni); tale recupero, secondo l'Ufficio, può avvenire solo al momento in cui vi sia prova della definitiva irrecuperabilità del credito, il che si verifica con la chiusura della procedura fallimentare o quantomeno alla data di presentazione di un piano di riparto, come precisato sopra.

9. A questo punto, è bene precisare che, nell'ordinamento interno, non vi sono precisi, nè tantomeno perentori, termini entro i quali una procedura fallimentare possa prevedibilmente concludersi, dal momento che si tratta di procedure rivolte alla liquidazione dell'attivo pervenuto al curatore fallimentare ed incrementato dai beni, mobili e immobili, e crediti che vengono recuperati attraverso l'attività del curatore stesso, ivi incluso attraverso azioni giudiziali; la presentazione di piani di riparto è subordinata, d'altra parte, all'acquisizione e liquidazione, anche parziale, di tali attività. E addirittura, quand'anche il curatore fallimentare non possa operare ripartizioni di attivo (per carenza di liquidità), la procedura fallimentare può rimanere aperta anche per decenni, nell'attesa della definizione di giudizi collaterali, ivi incluse azioni revocatorie e simili (la recente modifica legislativa che accorda alla possibilità di chiudere la procedura fallimentare anche in

pendenza di giudizi, oltre ad essere stata introdotta, appunto, recentemente, comunque costituisce una facoltà per il curatore fallimentare e non un obbligo).

A riprova, la Giurisprudenza italiana si occupa costantemente delle riparazioni per la durata irragionevole delle procedure fallimentari (ad esempio si veda Cassazione civile, sez. II, 15/10/2014, n. 21849, relativa ad un fallimento di una s.p.a. dichiarato nel 1993 e non ancora concluso nel 2011, data di deposito della domanda giudiziale per equa ripartizione), anche a causa dei tempi impiegati per la risoluzione di vicende processuali parallele o incidentali (Cassazione civile, sez. I, 27/12/2011, n. 28858).

Sicché, differire la possibilità di recupero Iva al momento in cui venga presentato il piano di riparto (o addirittura il fallimento venga chiuso) espone il contribuente all'alea di attese imprevedibili ed irragionevoli.

10. Tale sistema non appare coerente con le norme comunitarie in materia di Iva, poichè dai principi fondamentali del sistema Iva, quali la neutralità, la proporzionalità e l'effettività, discende che l'emissione della nota di variazione debba avvenire quando, successivamente alla presentazione della dichiarazione, siano mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo dell'Iva; in altri termini, il riferimento temporale dovrebbe determinarsi in funzione dell'insorgenza di un accadimento che estingue in tutto o in parte l'originaria operazione economica.

Considerato, quindi, che la normativa comunitaria fa generico riferimento ad operazioni totalmente o parzialmente non pagate, ad avviso di questa Commissione l'irrecuperabilità del credito, in coerenza con delle norme comunitarie, dovrebbe essere legata all'apertura del fallimento, che sottrae al fallito la disponibilità dei beni.

In tal senso, d'altra parte, la novità legislativa di cui sopra si è detto (Legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi 126 e 127), che è intervenuta a sanare, ma solo per il futuro, l'incompatibilità tra la disposizione nazionale e la normativa comunitaria.

La mancanza di una pronuncia da parte della Corte di giustizia sullo specifico problema (destinato a riproporsi, nel tempo, attesa la valenza solo per il futuro del nuovo testo dell'art.26 d.p.r. 633/1972) rende opportuno rimettere la questione interpretativa, di interesse generale per l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione, e avuto riguardo alla rilevanza dell'interesse economico sotteso alle numerose fattispecie che costantemente si verificano.

Le disposizioni di diritto nazionali ed europee rilevanti

11. L'articolo 26, 2° comma del d.P.R. 633/1972, nella formulazione fin qui vigente (e senza potersi tener conto delle modifiche intervenute nel dicembre 2015, perché applicabili solo nei casi in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016), consente l'emissione delle note di variazione in diminuzione degli importi fatturati quando, successivamente all'emissione e registrazione della fattura, si verifichi il "venir meno" dell'operazione o della riduzione del suo imponibile, quale effetto di tre distinte situazioni, precisamente:

- in conseguenza di dichiarazione di nullità, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- in seguito al mancato pagamento, anche parziale, del corrispettivo a causa di procedure concorsuali, o procedure esecutive rimaste infruttuose;
- in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

Al realizzarsi di una di queste cause diminutive della base imponibile e dell'imposta originariamente addebitata, al cedente o prestatore è consentito di procedere alla rettifica, in diminuzione, delle operazioni già fatturate.

Il caso all'esame di questa Commissione è quello di "procedura concorsuale rimasta infruttuosa", precisamente di impresa dichiarata fallita.

Nella costante interpretazione giurisprudenziale e nella prassi applicativa degli Uffici, il momento in cui si riconosce sussistere l'infruttuosità della procedura concorsuale viene differito

all'infruttuosa ripartizione finale dell'attivo o, in mancanza, alla definitività del provvedimento di chiusura del fallimento, vale a dire anche a distanza di anni (a volte decenni) dalla data di apertura della procedura fallimentare.

12. La Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (vigente all'epoca in cui si è svolta la vicenda all'esame di questa Commissione tributaria), per quanto qui rileva ha stabilito, tra l'altro, relativamente alla base imponibile, all'art. 11, sub "C . Disposizioni diverse" che "1 . *In caso di annullamento , recesso , risoluzione , non pagamento totale o parziale o di riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata , la base imponibile viene debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri .*

Tuttavia , in caso di non pagamento totale o parziale , gli Stati membri possono derogare a questa norma" e all'art. 20 "Rettifica delle deduzioni" che "1 . La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri , in particolare : (omissis)

" b) quando , successivamente alla dichiarazione , sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l ' importo delle deduzione , in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo ; tuttavia , la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite , in caso di distribuzione , perdita o furto dei beni , debitamente provati e confermati , nonché in caso di prelievi effettuati per concedere omaggi di valore ridotto e campioni di cui all ' articolo 5 , paragrafo 6 . Gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite e in caso di furto" .

13. Per completezza, va ricordato che, nelle more del giudizio, l'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE ha, analogamente, obbligato gli Stati membri a ridurre la base

imponibile e, quindi, l'importo dell'Iva dovuta dal soggetto passivo ogni volta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non venga percepita dal soggetto passivo, prevedendo che gli Stati membri stabiliscano le condizioni per l'esercizio della riduzione della base imponibile. Tuttavia, così come in precedenza, anche in questo caso il successivo paragrafo 2 consente agli Stati membri di derogare a tale norma in caso di mancato pagamento, totale o parziale.

Parimenti, l'articolo 185 della Direttiva 2006/112/CE contiene una previsione analoga al citato art.20.

Valutazione giuridica del tema

14. Non si può che ribadire quanto condivisibilmente osservato dalla C.T.R. di Milano, con l'Ordinanza del 3 marzo 2015, n. 259 richiamata sopra (sb "6"), e cioè che il 59° Considerando della Direttiva stabilisce che: "entro certi limiti e a certe condizioni gli Stati membri possano adottare o mantenere misure speciali che derogano alla presente direttiva, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune forme di evasione o elusione fiscale". Al riguardo, la Corte di giustizia ha applicato il principio di proporzionalità per definire la portata delle disposizioni derogatorie, precisando che "suddetto principio esige che siffatte limitazioni non eccedano quanto è adeguato e necessario per raggiungere lo scopo perseguito" (così, Sentenza del 15 maggio 1986, C-222/84, "Johnston").

Utilizzando tale criterio (anche) nella fattispecie qui dedotta, sussistono dubbi sulla legittimità della scelta del legislatore italiano, siccome interpretata dall'Autorità fiscale italiana, di restringere l'esercizio del diritto di recupero dell'imposta gravante sulla controprestazione non pagata in tutto o in parte alle ipotesi innanzi indicate, cioè, all'esito delle procedure concorsuali o di procedure rimaste infruttuose, differendo in pratica tale momento di anni o addirittura di decenni.

Oltretutto, in molti casi l'attivazione di una delle due procedure imposte (concorsuale o esecutiva), come osservato dalla C.T.R. di Milano, può essere anti - economica o eccessivamente difficile, e si manifesta palesemente contraria al principio di effettività laddove sia escluso il pericolo di frode.

Va parimenti ribadito quanto osservato dalla C.T.R. di Milano (Ordinanza n. 259/2015 cit.), e cioè che ulteriore motivo di incompatibilità della norma nazionale (e della sua interpretazione) discende dal confronto lessicale tra le disposizioni di riferimento innanzi richiamate. Nell'esercitare la facoltà prevista dalla norma euro - unionale, il legislatore nazionale limita il diritto di rettifica dell'imposta alla misura corrispondente alla variazione in diminuzione conseguente al mancato pagamento (totale o parziale) del corrispettivo derivante da procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose. Viene, quindi introdotta una causa, rappresentata dall'esperimento della procedura, ed un effetto, rappresentato dal mancato pagamento che la loro esecuzione infruttuosa certifica. Rispetto a tale costruzione, le norme unionali, invece, fanno riferimento al non pagamento totale o parziale e ad operazioni totalmente o parzialmente non pagate : condizionano, cioè, la riduzione della base imponibile e dell'imposta all'effetto, rappresentato dal mancato pagamento, e non alla causa, rappresentata dalle procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose.

È dunque lecito ritenere che il legislatore nazionale abbia ecceduto rispetto a quanto previsto dalle richiamate disposizioni della direttiva, con riferimento alle facoltà riconosciute agli Stati membri .

I precedenti della Corte di Giustizia.

15. La C.T.R. di Milano (Ordinanza n. 259/2015 cit.) ha già osservato che le questioni di incompatibilità innanzi sollevate non trovano soluzione in una pronuncia specifica sul tema da parte della Corte di giustizia. Tuttavia, la giurisprudenza euro - unionale si è occupata di situazioni simili:

- Corte di Giustizia, sentenza del 15 maggio 2014, C-337/13, "Almos" (punti da 33 a 39).

"Nella fattispecie, l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede che, nei casi in esso contemplati, la base imponibile sia ridotta nella debita misura in pendenza delle condizioni determinate dagli Stati membri. Se tale articolo concede quindi agli Stati membri un certo margine discrezionale allorché essi fissano le misure che consentono di stabilire l'importo della riduzione, tale circostanza non pregiudica, tuttavia, il carattere preciso e incondizionato dell'obbligo di

ammettere la riduzione della base imponibile nei casi previsti da detto articolo. Quest'ultimo soddisfa pertanto le condizioni per produrre un effetto diretto" [principi ribaditi dalla sentenza 3 settembre 2014, C-589/12, "GMAC UK"]. Inoltre, "quanto alla questione concernente le formalità cui può essere sottoposto l'esercizio di detto diritto alla riduzione della base imponibile, occorre ricordare che, in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possono prevedere gli obblighi che essi considerano necessari per garantire l'esatta riscossione dell'IVA e per evitare l'evasione, a condizione, in particolare, che tale facoltà non venga utilizzata per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli fissati al capo 3 di tale direttiva. Dato che, al di là dei limiti da esse fissati, le disposizioni di cui agli articoli 90, paragrafo 1, e 273 della direttiva IVA non precisano né le condizioni né gli obblighi che gli Stati membri possono prevedere, è giocoforza constatare che tali disposizioni conferiscono a questi ultimi un margine discrezionale, in particolare, quanto alle formalità che i soggetti d'imposta devono soddisfare dinanzi alle autorità tributarie di detti Stati, allo scopo di effettuare una riduzione della base imponibile. Risulta tuttavia dalla giurisprudenza della Corte che i provvedimenti diretti ad evitare frodi o evasioni fiscali possono derogare, in linea di principio, al rispetto delle regole relative alla base imponibile dell'IVA soltanto nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo. Essi devono infatti pregiudicare il meno possibile gli obiettivi e i principi della direttiva IVA e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo da rimettere in discussione la neutralità dell'IVA. Occorre di conseguenza che le formalità che i soggetti d'imposta devono adempiere per esercitare, dinanzi alle autorità tributarie, il diritto di effettuare una riduzione della base imponibile dell'IVA siano limitate a quelle che consentano di dimostrare che, successivamente alla conclusione dell'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non sarà definitivamente percepita".

- Corte di Giustizia, Sentenza del 3 luglio 1997, C-330/95 - "Goldsmiths" (punti 16 e 18) :

" (...) l'art. 11, parte C, n. 1, primo comma, della sesta direttiva stabilisce i casi in cui gli Stati membri sono tenuti a procedere alla debita riduzione della base imponibile, alle condizioni dagli stessi fissate. In tal modo, tale disposizione obbliga gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo. Tuttavia, il secondo comma dell'art. 11, parte C, n. 1, della sesta direttiva consente agli Stati membri di derogare alla detta norma in caso di mancato pagamento, totale o parziale. Tale facoltà di deroga, strettamente limitata a quest'ultimo ipotesi, si fonda sull'assunto che, in presenza di talune circostanze ed in ragione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio. Ne consegue che l'esercizio di tale facoltà di deroga dev'essere giustificato, affinché i provvedimenti adottati dagli Stati membri ai fini della sua attuazione non compromettano l'obiettivo dell'armonizzazione fiscale perseguito dalla sesta direttiva".

Ai precedenti citati dalla C.T.R. di Milano (Ordinanza n. 259/2015 cit.), si possono utilmente aggiungere:

- Corte di Giustizia del 3/9/2014, in causa C-589/12 (GMAC UK), interpretativa dell'art. 11, parte C, della VI^a Direttiva Iva (oggi art. 90 della Direttiva 2006/112/CE):

37 Certamente, tale disposizione costituisce l'espressione di **un principio fondamentale della sesta direttiva, secondo cui la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente percepito ed il cui corollario consiste nel fatto che l'amministrazione finanziaria non può**

riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (sentenza Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, punto 22 e giurisprudenza ivi citata).

- 41 Va peraltro ricordato che, secondo il principio fondamentale inerente al sistema comune dell'IVA e risultante dall'articolo 2 della prima direttiva 67/227/CEE del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, 71, pag. 1301), e dall'articolo 2 della sesta direttiva, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, previa detrazione dell'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (v., in particolare, sentenze Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, punto 29, e Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punto 37).
- 42 **Di conseguenza, in caso di mancato pagamento totale o parziale, l'importo della base imponibile del contratto di vendita a rate di un veicolo deve essere rettificato in funzione del corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo nell'ambito dello stesso contratto. Il corrispettivo percepito dal suddetto soggetto passivo, versato da un terzo nell'ambito di un'altra operazione, nella specie la vendita all'asta del veicolo restituito dall'acquirente della vendita a rate, rimane ininfluenza sulla conclusione secondo cui il suddetto soggetto passivo può avvalersi dell'effetto diretto dell'articolo 11, parte C, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva nell'ambito del contratto di vendita a rate.**

Da tale decisione si evince che non può essere opposto all'interpretazione volta a consentire la variazione IVA fin dal momento dell'apertura del fallimento la possibilità che l'interessato possa, ipoteticamente, in futuro, realizzare in tutto o in parte il credito insinuato al passivo (per effetto di un piano di riparto soddisfacente, dopo che il curatore fallimentare abbia liquidato i beni appresi alla massa attiva del fallimento).

E ancora:

- Corte di Giustizia del 26.1.2012, causa C 588/10 (Minister Finansów / Kraft Foods Polska SA):

20. il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al loro prezzo e che la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore di beni o al prestatore di servizi per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo;

26 Per quanto riguarda la questione se i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità ostino a siffatta esigenza, si deve ricordare che l'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA **obbliga gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo** (v. sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C 330/95, Racc. pag. I 3801, punto 16).

27 Tale disposizione costituisce l'espressione di un **principio fondamentale della direttiva IVA**, secondo cui la base imponibile è data dal **corrispettivo realmente ricevuto** ed il cui corollario è che l'amministrazione fiscale non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza Goldsmiths, cit. supra, punto 15).

28 Risulta anche dalla giurisprudenza che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi o evasioni fiscali possono derogare, in linea di principio, al rispetto della base imponibile dell'IVA soltanto nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo. Essi devono incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della direttiva IVA e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione **la neutralità dell'IVA**, che **costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione in materia** (v., in tal senso, sentenze Goldsmiths, cit., punto 21; del 18 giugno 2009, Stadeco, C 566/07, Racc. pag. I 5295, punto 39 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 27 gennaio 2011, Vandoorne, C 489/09, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 27).

29 Ne consegue che, **qualora il rimborso dell'IVA divenga impossibile o eccessivamente difficile** in base alle condizioni nelle quali le domande di rimborso delle imposte possono essere esercitate, i suddetti principi possono imporre che gli Stati membri prevedano gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire al soggetto passivo di recuperare l'imposta indebitamente fatturata (sentenza Stadeco, cit. supra, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

30 Inoltre, quanto alla facoltà, ai sensi dell'articolo 183 della direttiva IVA, di prevedere che l'eccedenza di IVA sia riportata al periodo d'imposta seguente o che sia rimborsata, la Corte ha precisato che le modalità fissate dagli Stati membri a questo proposito **non possono ledere il principio di neutralità fiscale, facendo gravare sul soggetto passivo, in tutto o in parte, l'onere di tale imposta** (sentenza del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria, C 274/10, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 45).

I quesiti pregiudiziali ai sensi dell'art. 267 TFUE

16. Per tutte le ragioni sopra esposte, questa Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, sez. V, alla luce delle considerazioni che precedono, considera necessaria la pronuncia della Corte di giustizia, ai sensi dell'art. 267 TFUE, in riferimento alle questioni prospettate dal contribuente, al fine di decidere la presente controversia.

P.Q.M.

Visti l'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea e la nota informativa riguardante le domande di pronuncia pregiudiziale da parte dei giudici nazionali (2012/C 338/01)

Rimette

alla Corte di giustizia i seguenti quesiti pregiudiziali ai sensi dell'art. 267 TFUE:

A) Visti gli 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 ad alla rettifica dell'IVA addebitata sulle operazioni imponibili in caso di mancato pagamento totale o parziale della controprestazione stabilita fra le parti, se sia conforme ai principi di proporzionalità e di effettività, garantiti dal T.F.U.E., ed al principio di neutralità che regola l'applicazione dell'IVA, imponere 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;

B) In caso di risposta positiva alla prima questione, se sia compatibile con i principi sopra richiamati una norma - quale l'articolo 26, 2° 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 dell'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.

Ordina

la sospensione del giudizio in corso;

Dispone

(a) che copia della presente ordinanza sia trasmessa alla cancelleria della Corte di giustizia all'indirizzo di Rue du Fort Niedergrunewald, L-2925 Lussemburgo, mediante plico raccomandato;

(b) la notifica della presente ordinanza anche al Presidente del Consiglio dei Ministri, la comunicazione della stessa ai Presidenti del Senato e della Camera dei Deputati ed alle parti in giudizio;

(c) la trasmissione di copia del fascicolo d'ufficio della causa sospesa.

Siracusa, 7 marzo 2016

L'Estensore

A large, stylized handwritten signature in black ink, appearing to be 'A. Velle' followed by a long horizontal flourish.

Il Presidente

A smaller, more compact handwritten signature in black ink, appearing to be 'A. Velle'.

