

I. Stato passivo: Trattamento dell'IVA dei professionisti che hanno assistito il debitore

Nella prassi il professionista emette la fattura normalmente al momento dell'incasso, avvalendosi della facoltà concessa dall'art. 6 del DPR 26 ottobre 1972, il quale stabilisce che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo o antecedentemente qualora venga emessa la relativa fattura.

Si tratta di capire come trattare quest'Iva in caso di fallimento del debitore, ove le opzioni sono:

- 1) chiedere quest'IVA in chirografo;
- 2) in privilegio, oppure
- 3) in prededuzione, o infine;
- 4) in prededuzione condizionata.

La consolidata giurisprudenza della Cassazione, in modo uniforme, respinge le ipotesi di cui ai numeri 3) e 4). In seguito si riportano per tutte le seguenti sentenze:

Corte di Cassazione, Sezione 1 civile – sentenza 12 giugno 2008, n. 15690

“Il credito di rivalsa IVA di un professionista che, eseguite prestazioni a favore di imprenditore poi dichiarato fallito, emetta la fattura per il relativo compenso in costanza di fallimento (nella specie, a seguito del pagamento ricevuto in esecuzione di un riparto parziale), non è qualificabile come credito di massa, da soddisfare in prededuzione ai sensi dell'art. 111, prima comma, legge fall., in quanto la disposizione dell'art. 6 del DPR n. 633/72, secondo cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, non pone una regola generale rilevante in ogni campo del diritto, cosicché, in particolare, dal punto di vista civilistico la prestazione professionale conclusasi prima della dichiarazione di fallimento resta l'evento generatore del credito di rivalsa IVA, autonomo rispetto al credito per la prestazione, ma ad esso soggettivamente e funzionalmente connesso. Il medesimo credito di rivalsa può giovare del solo privilegio speciale di cui all'art. 2758 secondo comma, cod. civ., nel caso in cui sussistono beni – che il creditore ha l'onere di indicare in sede di domanda di ammissione al passivo – su cui esercitare la causa di prelazione. Nel caso, poi, in cui detto credito non trovi utile collocazione in sede di riparto, non è configurabile una fattispecie di indebito arricchimento, ai sensi dell'art. 2041 cod. civ., in relazione al vantaggio conseguibile dal fallimento mediante la detrazione dell'IVA di cui alla fattura, poiché tale situazione è conseguenza del sistema normativo concorsuale.”

Corte di Cassazione, Sezione 1 civile- sentenze 11 aprile 2011, n. 8222 e sentenza 114 aprile 2011, n. 8544

Le recenti sentenze confermano in toto la giurisprudenza dei Supremi Giudici con riguardo al tema trattato, osservando fra l'altro:

“L'art. 6 del DPR n. 633/72, nel prevedere che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, non pone una regola generale in ogni campo del diritto, ma si limita ad individuare il momento in cui l'operazione può essere assoggettata ad imposta, nonché il momento in cui può essere emessa la fattura. L'individuazione di tale momento non comporta d'altronde il mutamento del soggetto nei confronti del quale la fattura deve essere emessa, ed a carico del quale sorge pertanto il

credito di rivalsa, in quanto dal punto di vista civilistico, l'evento generatore di tale credito rimane pure sempre la prestazione professionale conclusasi prima del fallimento.

Ciò impedisce di qualificare il credito in questione come credito di massa, da soddisfare in prededuzione ai sensi della L.F., art. 111, essendo a tale fine necessario che il credito sia sorto nei confronti della gestione fallimentare, come spesa o come credito di amministrazione, o ancora come credito inerente all'esercizio provvisorio dell'impresa. Ai fini dell'individuazione dei crediti di massa, infatti, il profilo determinante non è costituito dall'elemento temporale, ma da quello funzionale, e cioè dal loro riferimento a costi assunti nell'interesse dei creditori concorsuali per il conseguimento degli scopi dell'esecuzione collettiva, restando necessariamente esclusi da tale nozione i crediti, pur fatti valere nei confronti del fallimento, che non siano sorti in occasione e per le finalità della procedura, ma siano geneticamente riconducibili all'attività del fallito (cfr. Cass. Sez. 1, 2 febbraio 1995, n. 1227).

L'emissione della fattura all'atto della ricezione del pagamento costituisce infatti una mera facoltà riconosciuta al prestatore di servizi, il quale può anche scegliere di fatturare, registrando la relativa imposta, al momento della prestazione del servizio. L'esercizio di tale facoltà non sposta in avanti il momento genetico del credito di rivalsa, e comunque non lo trasforma in credito di massa, in caso di fallimento del debitore, non potendo ricondursi un siffatto mutamento al mero dato occasionale dell'emissione della fattura in epoca successiva all'apertura della procedura concorsuale. L'adempimento in questione non è neppure configurabile come atto di amministrazione del fallimento, ai sensi della L.F., articolo 111, in quanto tale disposizione fa riferimento all'attività negoziale posta in essere dal curatore in relazione all'amministrazione della massa attiva, nella quale non può evidentemente ricomprendersi un atto compiuto da un terzo in funzione di un interesse estraneo alla massa.

... la natura di credito di massa del credito di rivalsa dell'IVA è smentita dal privilegio speciale accordato al medesimo credito dall'art. 2758 c.c., comma 2, che si riferisce espressamente ai crediti di rivalsa verso il cessionario ed il committente previsti dalle norme in materia di IVA.

Scartate le opzioni elencati ai numeri 3) e 4) e considerato che nella prassi con riguardo ai professionisti lavoratori autonomi non ci sono i presupposti per potere chiedere il privilegio speciale di cui all'art. 2758 cod. civ., **il credito IVA del professionista potrà essere ammesso in sede di ammissione allo stato passivo in via chirografaria, pur non essendo stato ancora emessa la relativa fattura.**

Infatti, nella sostanza non cambia nulla se il credito IVA venga ammesso sin dall'origine in via chirografaria oppure solo per la parte riferita al capitale privilegiato ex art. 2751 bis n. 2 cod. civ. successivamente liquidata in sede di riparto. Ciò in quanto ove nessun creditore chirografario venga soddisfatto l'intero credito IVA è comunque perso, e ove c'è capienza per i chirografari, anche soltanto in minima parte, l'intero credito IVA è comunque sorto – anche fiscalmente - a causa della liquidazione del capitale.

Collegata alla problematica appena affrontata (come **trattare l'IVA del professionista in sede di ammissione** allo stato passivo) è quella che si pone **in sede di riparto**.

Su questo particolare tema l'Amministrazione è intervenuta con la risoluzione 3 aprile 2008, n. 127/E dando una forte spallata a tutto l'inquadramento della Cassazione di cui sopra. La tesi che sposa l'Amministrazione in tale risoluzione viene in seguito riportata: *“Se il piano di riparto, approvato dal giudice fallimentare, dispone il pagamento parziale*

del credito riguardante le prestazioni professionali rese ante fallimento, ancorché lo stesso faccia riferimento alla sola voce imponibile iscritta tra i crediti privilegiati, sotto il profilo fiscale, i professionisti emetteranno fattura per un importo complessivo pari a quello ricevuto dal curatore, dal quale andrà scorporata l'IVA relativa."

Il seguente esempio evidenzia le conseguenze delle due tesi, ove si presume che in sede di riparto parziale venga erogato ad un professionista l'importo di capitale pari ad euro 10.000 godendo del privilegio ex art. 2751 bis n. 2 cod. civ.

Tesi della giurisprudenza	Tesi dell'Amministrazione finanziaria
Onorario netto euro 10.000,00	Onorario netto euro 7.946,60
+ 4% Cap euro 400,00	+ 4% Cap euro 317,86
Imponibile Iva euro 10.400,00	Imponibile Iva euro 8.264,46
+ 21% Iva euro 2.184,00	+ 21% Iva euro 1.735,54
Importo lordo euro 12.584,00	Importo lordo euro 10.000,00
ritenuta fiscale euro 2.000,00	<i>La risoluzione non considera e pertanto</i>
Importo netto euro 10.584,00	<i>non tratta il problema della ritenuta fiscale.</i>

Bisogna comunque notare che la tesi dell'Amministrazione, anche se considerata sotto l'aspetto fiscale, cozza non solo contro il resto delle norme civilistiche in materia, ma anche contro la normativa fiscale, che qualifica il curatore come sostituto d'imposta.

Non paiono quindi esistere dubbi sul fatto che la **ritenuta fiscale da trattare e da versare da parte del Curatore debba essere applicata alla quota di capitale**, qualificata come onorario con il relativo privilegio ex art. 2751 bis n. 2 cod. civ., che sarà erogata in sede di riparto, senza possibilità di poterla applicare su un importo inferiore a causa di un scorporo praticato dal beneficiario del pagamento.

Da un punto di vista civilistico pare che l'art. 1193 cod. civ., il quale dispone che in presenza di più debiti della stessa natura nei confronti dello stesso creditore, il debitore possa dichiarare quale debito intenda pagare, non sia applicabile in sede di riparto fallimentare. In tale sede, infatti, non è possibile pagare in modo differente singoli debiti, oppure debiti con lo stesso privilegio. Pertanto il debitore (la procedura fallimentare) non è autorizzato ad effettuare alcuna imputazioni di sorta. Neppure pare sia possibile che il creditore possa invocare l'art. 1195 cod. civ secondo il quale "*chi, avendo più debiti, accetta una quietanza nella quale il creditore ha dichiarato di imputare il pagamento a uno di essi, non può pretendere un'imputazione diversa, se non vi è stato dolo o sorpresa da parte del creditore*". Presupposto base per l'imputazione, da parte del creditore, è la coesistenza di più debiti. Nel caso concreto, l'importo che la procedura paga è relativo ad un solo debito, non certamente a più debiti; l'IVA non costituisce, evidentemente, un secondo debito rispetto a quello per la prestazione. Il sistema normativo non pare, quindi, permettere l'imputazione da parte del creditore.

Per ultimo si osserva, che il Curatore, che dovesse accettare una fattura da parte del creditore professionista, in cui sia stata scorporata l'IVA dall'importo erogato a titolo di compenso, arreca un danno alla procedura in seguito al minor credito IVA di cui potrà disporre la stessa.

Conclusione:	
-	il credito IVA del professionista, che alla data del fallimento non ha ancora emesso la relativa fattura, viene ammesso allo stato passivo in via chirografario, salvo conguaglio dell'importo in sede di riparto ove si dovesse verificare una variazione dell'aliquota IVA;
-	il professionista beneficiario in sede di riparto dovrà emettere fattura assoggettando ad IVA l'importo lordo dell'onorario liquidato.

II. Stato passivo: Trattamento dell'IVA dei professionisti che hanno assistito il creditore

Laddove ricorra l'ipotesi di ammissione al passivo di **spese legali sostenute dal creditore del fallito, l'IVA relativa alle suddette spese sarà da respingere qualora il creditore sia dotato di soggettività IVA.**

Per tali soggetti, infatti, l'imposta non costituisce un costo, atteso che la neutralità economica del tributo è assicurata dal diritto alla detrazione di cui art. 19, D.P.R. n. 633/1972.

Qualora invece il creditore sia soggetto privato sprovvisto di partita IVA, il tributo sarà da ammettere in via chirografaria, in quanto l'imposta costituisce un costo per quest'ultimo (Cass. SS. UU. 12.6.1982, n. 3544, Cass. 21.02.2012, n. 2474).

Giugno 2012