

IPSOA

# Il Fallimento

## e le altre procedure concorsuali

Mensile di giurisprudenza e dottrina

40 ANNI

ISSN 0394-2740 - ANNO XL - Direzione e redazione - Via dei Missaglia, n. 97 - 20142 Milano (MI)

7/2018

 [edicolaprofessionale.com/ilfallimento](http://edicolaprofessionale.com/ilfallimento)

**Continuità aziendale e liquidazione  
nel concordato preventivo**

**Il nuovo privilegio del credito per rivalsa  
Iva dei professionisti**

**Compenso del curatore fallimentare  
e onere dell'Erario**

**DIRETTORE SCIENTIFICO**  
Giovanni Lo Cascio

**COMITATO DI DIREZIONE**  
Raffaella Brogi  
Giacomo D'Attorre  
Francesco De Santis  
Massimo Fabiani  
Alberto Guiotto  
Giovanni Battista Nardecchia  
Adriano Patti

**COMITATO SCIENTIFICO**  
Luigi Abete, Giuseppe Bozza,  
Luigi D'Orazio, Patrizia De Cesari,  
Antonino Dimundo, Massimo Ferro,  
Luciano Panzani, Giorgio Tarzia

TARIFA R.O.C.: POSTE ITALIANE SPA SPEDIZIONE IN ABBONAMENTO POSTALE D.L. 353/2003 (CONV. IN L. 27/02/2004 N. 46) ART. 1, COMMA 1, DCB MILANO





# FAST FINANCE. IL PARTNER IDEALE PER LE PROCEDURE CONCORDATARIE.

Fast Finance è la business unit del Gruppo Banca IFIS specializzata nell'acquisto di crediti fiscali, crediti commerciali e diritti litigiosi connessi alle Procedure Concordatarie.

La cessione dei crediti di difficile esigibilità aiuta gli Organi delle Procedure a conseguire la liquidazione dell'attivo e la rapida chiusura a beneficio dei creditori. Le offerte di acquisto sono formulate pro-soluto con assunzione da parte di Fast Finance di tutti i costi inerenti la valutazione, cessione e gestione dei crediti ceduti.

L'esperienza e l'elevato grado di competenza tecnica acquisite, nonché la capillarità su tutto il territorio nazionale, consentono a Fast Finance di garantire un'assistenza costante e qualificata sin dalle prime fasi della valutazione nonché la massima efficienza nella successiva gestione.

[www.fastfinance.it](http://www.fastfinance.it)



**FAST  
FINANCE**

di BANCA IFIS

Diamo valore al tuo lavoro.



## OPINIONI

<b>Fallimento</b>	L'INSOSTENIBILE LEGGEREZZA DEL NUOVO PRIVILEGIO IVA DEI PROFESSIONISTI di <i>Giovanni La Croce</i>	<b>813</b>
-------------------	---	------------

## IN ITINERE

	NOVITÀ GIURISPRUDENZIALI a cura di <i>Massimo Ferro</i>	<b>826</b>
--	--	------------

## GIURISPRUDENZA

### Legittimità

<b>Fallimento</b>	Cassazione Civile, Sez. I, 13 aprile 2018, n. 9250, ord. BREVI RIFLESSIONI (IN ATTESA DELLE SEZIONI UNITE) IN TEMA DI RITIRABILITÀ E MODIFICABILITÀ DEL RIPARTO, IN PARTICOLARE PER ONERI PREDEDUCIBILI SOPRAVVENUTI osservazioni di <i>Dario Finardi</i>	<b>829</b>
<b>Concordato preventivo</b>	Cassazione Civile, Sez. I, 6 marzo 2018, n. 5271 L'INCONDIZIONATO INTERVENTO DEL GIUDICE NELLA LIQUIDAZIONE CONCORDATARIA EX ART. 108 RISPETTO AGLI ORDINARI STRUMENTI IMPUGNATORI commento di <i>Vittorio Zanichelli</i>	<b>837</b> <b>838</b>
<b>Fallimento</b>	Cassazione Civile, Sez. I, 26 febbraio 2018, n. 4510, ord. I CREDITI VERSO IL FALLITO DOPO IL FALLIMENTO E I PRESUPPOSTI DELLA LORO AMMISSIONE AL CONCORSO commento di <i>Massimo Cataldo</i>	<b>845</b> <b>847</b>
	Cassazione Civile, Sez. I, 19 febbraio 2018, n. 3956, ord.	<b>855</b>
	Cassazione Civile, Sez. I, 8 febbraio 2018, n. 3076, ord.	<b>857</b>
	Cassazione Civile, Sez. VI-1, 7 febbraio 2018, n. 2987 IL C.D. "ALTRO FATTO" IDONEO A STABILIRE IN MODO CERTO L'ANTERIORITÀ DELLA FORMAZIONE DEL DOCUMENTO EX ART. 2704 C.C.	<b>858</b>
	commento di <i>Valentina Baroncini</i>	<b>859</b>
	Cassazione Civile, Sez. I, 2 febbraio 2018, n. 2626	<b>865</b>
	Cassazione Civile, Sez. I, 3 luglio 2017, n. 16326, ord.	<b>866</b>
	Tribunale di Milano 13 febbraio 2017 BREVI OSSERVAZIONI SULLA RESIDUA CAPACITÀ PROCESSUALE DEL FALLITO commento di <i>Riccardo Conte</i>	<b>867</b> <b>868</b>
	Cassazione Civile, Sez. I, 1° febbraio 2018, n. 2510, ord. SU FORMA E PROVA DEL CONTRATTO DI <i>FACTORING</i> commento di <i>Matteo De Poli</i>	<b>873</b> <b>875</b>

### Merito

	Tribunale di Milano, Sez. II, 13 febbraio 2018 SUL COMPENSO AL DIFENSORE DELLA CURATELA DEL FALLIMENTO REVOCATO osservazioni di <i>Cristina Bellomi</i>	<b>880</b>
<b>Concordato preventivo</b>	Tribunale di Firenze 12 febbraio 2018 CONTINUITÀ AZIENDALE EFFETTIVA VERSO APPARENTE: I CONFINI MOBILI DEL CONCORDATO PREVENTIVO HANNO TROVATO UN ARGINE? commento di <i>Gian Paolo Macagno</i>	<b>889</b> <b>894</b>
<b>Fallimento</b>	Corte d'Appello di Catania 19 settembre 2017, n. 1649 IL PERSISTENTE CONTRASTO INTERPRETATIVO SULL'AMMISSIBILITÀ DELL'AZIONE REVOCATORIA DELLA SCISSIONE SOCIETARIA commento di <i>Paolo Pototschnig</i>	<b>902</b> <b>905</b>

### ITINERARI DELLA GIURISPRUDENZA

I PROVVEDIMENTI CAUTELARI NEL GIUDIZIO PREFALLIMENTARE

a cura di *Giuseppe Finocchiaro*

915

### OSSERVATORI

ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI DI LEGITTIMITÀ

a cura di *Edoardo Staunovo Polacco*

928

ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI DI MERITO

a cura di *Marco Spadaro*

931

### INDICI

INDICI ANALITICO ALFABETICO

936

#### COMITATO PER LA VALUTAZIONE

N. Abriani, S. Ambrosini, M. Arato, G. Cabras, G. Cavalli, P.F. Censoni, P. De Cesari, L. Del Federico, S. Fiore, E. Frascaroli Santi, A. Lanzi, F. Macario, F. Marelli, M. Montanari, I. Pagni, U. Patroni Griffi, M. Perrino, G. Presti, A. Rossi, R. Tiscini, G. Trisorio Liuzzi

## Il Fallimento

### e le altre procedure concorsuali

Mensile di giurisprudenza e dottrina

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:  
**telefono 02 82476.570**  
**telefax 02 82476.055**  
**e-mail: redazione.fallimento.ipsoa@wolterskluwer.com**

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc., scrivere o telefonare a:

**WOLTERS KLUWER ITALIA Servizio Clienti**  
**telefono 02 824761 – telefax 02 82476.799**  
**e-mail: servizio.clienti@wolterskluwer.com**

#### EDITRICE

Wolters Kluwer Italia s.r.l.  
 Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3  
 20142 Milano

#### INDIRIZZO INTERNET

www.edicolaprofessionale.com/iffallimento

#### DIRETTORE RESPONSABILE

Giulietta Lemmi

#### REDAZIONE

Francesco Cantisani, Ines Attorresi, Tania Falcone

#### REALIZZAZIONE GRAFICA

Wolters Kluwer Italia S.r.l.

#### HANNO COLLABORATO

La selezione della giurisprudenza di legittimità e' a cura dell'Avv. Dario Finardi

#### FOTOCOMPOSIZIONE

Integra Software Services Pvt. Ltd.

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori o inesattezze

#### PUBBLICITÀ:



**Wolters Kluwer**

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com  
 www.wolterskluwer.it  
 Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3  
 20142 Milano, Italia

#### STAMPA

GECA S.r.l. - Via Monferrato, 54  
 20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02/99952

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 10  
 dell'8 gennaio 1979

Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in  
 abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27  
 febbraio 2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano  
 Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con

il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991  
 Iscrizione al R.O.C. n. 1702

#### ABBONAMENTI

Gli abbonamenti hanno durata annuale e si intendono rinnovati in assenza di disdetta da comunicarsi a mezzo raccomandata A.R. da inviare a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano, entro 60 gg prima della data di scadenza per abbonamenti carta, entro 90 gg prima della data di scadenza per abbonamenti digitali. L'abbonamento cartaceo comprende nel prezzo di abbonamento l'estensione on line della rivista, consultabile all'indirizzo [www.edicolaprofessionale.com/iffallimento](http://www.edicolaprofessionale.com/iffallimento) L'abbonamento digitale è consultabile all'indirizzo [www.edicolaprofessionale.com/iffallimento](http://www.edicolaprofessionale.com/iffallimento)

#### ITALIA

Abbonamento annuale cartaceo solare (gennaio - dicembre) oppure 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione 536,00  
 Abbonamento digitale 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione: 250 + Iva 4%

#### ESTERO

Abbonamento annuale cartaceo solare (gennaio - dicembre) oppure 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione 536,00  
 Abbonamento digitale 12 mesi rolling dalla data di sottoscrizione: 250,00

**MAGISTRATI e UDITORI GIUDIZIARI** - sconto del 20% sull'acquisto dell'abbonamento annuale alla rivista applicabile rivolgendosi alle Agenzie Wolters Kluwer (<http://shop.wki.it/agenzie>) o inviando l'ordine via posta a Wolters Kluwer Italia s.r.l., via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano o via fax al n. 0282476799 o rivolgendosi al Servizio Informazioni Commerciali al n. 02 824761. Nell'ordine di acquisto i magistrati dovranno allegare fotocopia del proprio tesserino identificativo attestante l'appartenenza alla magistratura.

#### MODALITÀ DI PAGAMENTO

Versare l'importo sul C/C/P. n. 583203 intestato a WKI s.r.l. Gestione incassi - Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano

#### oppure

Inviare assegno bancario/circolare non trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Indicare nella causale del versamento il titolo della rivista e l'anno di abbonamento  
 Prezzo copia: € 33,00  
 Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

#### DISTRIBUZIONE

Vendita esclusiva per abbonamento

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M.29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio Abbonato,

**ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016**, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)". La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.

Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016. L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

Privilegio IVA

# L'insostenibile leggerezza del nuovo privilegio IVA dei professionisti

di Giovanni La Croce (\*)

L'autore affronta il tema del nuovo privilegio accordato al credito di rivalsa IVA dei professionisti e dei prestatori d'opera tramite una ricostruzione interdisciplinare, tra diritto tributario e diritto processual-fallimentare, prospettando le ragioni della prevalenza del primo sul secondo e ponendo in luce i profili di dubbia costituzionalità della novella applicabile a tutte le procedure esecutive in corso, con il solo limite del giudicato endofallimentare e dell'omologazione del concordato preventivo.

## La novella

Il comma 474 della L. 27 dicembre 2017, n. 205 ha apportato rilevanti addizioni alle disposizioni dell'art. 2751 bis, n. 2), c.c., disponendo - dopo le parole: "le retribuzioni dei professionisti" - l'inserimento del seguente periodo "[...], compresi il contributo integrativo da versare alla rispettiva cassa di previdenza ed assistenza e il credito di rivalsa per l'imposta sul valore aggiunto, [...]".

Nella sostanza al credito di rivalsa IVA connesso alle retribuzioni dei professionisti è oggi attribuito il medesimo privilegio generale che assiste le prestazioni.

Si tratta di una novità di rilievo rispetto alle statuizioni del diritto vivente, su cui in seguito torneremo con una dettagliata analisi.

Nei ripetuti arresti del giudice di legittimità, infatti, la natura prededucibile del credito di rivalsa IVA - collegato alle prestazioni che non fossero già state oggetto di fatturazione, ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. 602/1972, in epoca antecedente alla dichiarazione di fallimento - era esclusa e a esso era riconosciuto il privilegio speciale di cui all'art. 2758, comma 2, c.c. (1), con tutte le conseguenze economiche che ne derivavano per effetto della mancanza strutturale, nelle prestazioni professionali, dei beni gravati.

In concreto, sino all'introduzione della novella, il credito di rivalsa IVA del professionista degradava al chirografo, generando, al momento del riparto una perdita pari all'imposta che doveva essere fatturata sul percepito; perdita cui corrispondeva un arricchimento del fallimento che, al ricevimento della fattura, maturava un credito verso l'Erario di eguale importo, senza nulla aver corrisposto a titolo d'imposta.

Invero questa distorta situazione economica si produceva esclusivamente riguardo alle prestazioni non ancora fatturate al momento dichiarazione di fallimento, giacché per le altre, ossia per quelle eventualmente già oggetto di fatturazione, la questione della prededuzione, come quella dell'indebito arricchimento del fallimento, non potevano essere proposte, considerata l'indubbia preesistenza del credito.

La soluzione cui la giurisprudenza di legittimità era pervenuta - corretta, seppure, come spiegheremo in seguito, fondata su argomenti tutt'altro che solidi - aveva l'inconsapevole pregio di equiparare il trattamento dei professionisti che avevano già emesso la fattura a quello di coloro che, sfruttando la facoltà concessa dall'art. 6 del d.P.R. n. 633/1972, ne avevano rinviata l'emissione al momento dell'incasso del corrispettivo. Al credito per IVA di rivalsa portato da entrambe le due diverse - sotto il profilo

(\*) Il contributo è stato sottoposto, in forma anonima, alla valutazione di un *referee*.

(1) *Ex pluris*: Cass. 17 gennaio 2017, n. 1034, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it); Cass. 11 aprile 2011, n. 8222, in questa *Rivista*, 2011, 651; Cass. 14 febbraio 2011, 3582, in questa *Rivista*, 2011, 789 e 1005.

tributario - categorie di soggetti era riconosciuto il solo privilegio speciale *ex art. 2758 c.c.*

Ogni questione sembrerebbe essere oggi superata, perché il curatore, quando pagherà il credito per prestazioni, dovrà contestualmente corrispondere anche quello per rivalsa IVA, indipendentemente dall'esistenza del bene gravato, visto che il legislatore ha mutato il privilegio speciale che lo assisteva in generale, facendolo assurgere, anche per le prestazioni fatturate in precedenza all'apertura del concorso, al livello di quello professionale.

Si diceva, sembrerebbe, giacché la disposizione, così com'è stata congegnata, pone non pochi problemi di carattere interpretativo e di tenuta costituzionale.

Giova, a questo punto, riportare per esteso il nuovo testo del n. 2) dell'art. 2751 *bis*, al fine di constarne le ambiguità, dovute, come sempre più spesso amaramente si ha da rilevare, alle difficoltà con cui il sistema giuridico dei nostri giorni si rapporta al sistema grammaticale. Godono, dunque, del privilegio generale sui mobili del debitore: "le retribuzioni dei professionisti, compresi il contributo integrativo da versare alla rispettiva cassa di previdenza ed assistenza e il credito di rivalsa per l'imposta sul valore aggiunto, e di ogni altro prestatore d'opera dovute per gli ultimi due anni di prestazione".

La dislocazione del nuovo inciso sembrerebbe escluderne l'applicabilità agli altri prestatori d'opera, ma una simile conclusione non sarebbe tollerabile sotto il profilo costituzionale.

Ci domandiamo, a tal proposito, se all'aggettivo verbale "compreso" debba essere attribuito un significato assimilativo, come se l'iva di rivalsa sulle prestazioni professionali dovesse essere considerata un accessorio delle prestazioni medesime, o gli si debba ascrivere un significato meramente estensivo: "Alle retribuzioni e al credito IVA di rivalsa IVA".

In tale seconda ipotesi come potrebbe giustificarsi che ai crediti di rivalsa portati da altri soggetti non sia attribuita la medesima protezione?

E, ancora, il privilegio generale per l'IVA di rivalsa dei professionisti è anch'esso limitato solo agli ultimi due anni di prestazione? E quale potrebbe essere la

*ratio* di una simile limitazione se si escludesse l'accessorietà della rivalsa al credito principale?

Come si può dedurre, tanti, troppi, sono i dubbi interpretativi che sorgono a un'attenta disamina della novella.

Il motivo è assai semplice: il legislatore non ha colto le ragioni giuridiche che sottostavano alle legittime lamentazioni dei professionisti e la portata generale delle stesse, nel senso che, come cercheremo di dimostrare, la legittimità delle attese delle libere professioni non poteva che fondarsi sul paritario trattamento di tutti i creditori titolari di un credito IVA di rivalsa, trattamento che doveva essere modificato intervenendo a livello di normativa tributaria.

### **Il diritto negato dalla giurisprudenza civile: la neutralità dell'IVA**

Tutto il dibattito dottrinale e giurisprudenziale sul trattamento da riservarsi in ambito esecutivo al credito IVA connesso alle prestazioni professionali si è sviluppato per alcuni decenni su due equivoci sostanziali, che, alla fine, hanno indotto in errore l'estensore stesso della novella: (i) che la questione riguardasse solo i professionisti che si avvalevano della facoltà di rinviare l'emissione della fattura al momento del pagamento; (ii) che la questione fosse di natura processuale e non tributaria, ossia che l'apertura del concorso potesse incidere sulla neutralità dell'imposta e che alla soluzione dei problemi che ne derivavano si dovesse pervenire al di fuori di un'interpretazione della norma tributaria interna conforme al diritto UE.

Gli esatti termini della questione erano, invece, assai chiari al "dimenticato" legislatore della Legge di stabilità 2016 (2), che, con i commi 126 e 127 dell'art. 1, aveva ridisegnato radicalmente le disposizioni riguardanti l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto in caso di mancato incasso del corrispettivo a seguito dell'assoggettamento del debitore a una procedura concorsuale.

Quell'illuminato legislatore, in particolare, per risolvere il problema, era intervenuto, sull'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972, con l'inserimento di tre nuovi commi (3) - il quarto, il quinto e il sesto - che, non

(2) L. 28 dicembre 2015, n. 208.

(3) "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.

5. Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 4, lettera a).

solo, apportavano espressive modifiche alla disciplina concernente l'emissione delle note di credito IVA, ma ridisegnavano i rapporti tra creditore e debitore in chiave più aderente alle Direttiva Comunitaria 2006/112/CE.

Il suo intervento era stato così deciso che avrebbe consentito di riaprire il dibattito su quello che avrebbe dovuto essere, anche antecedentemente, il corretto trattamento dell'IVA di rivalsa non ancora oggetto di fatturazione al momento della dichiarazione di fallimento (4).

Se quelle disposizioni fossero entrate in vigore, tutti i creditori non avrebbero dovuto più attendere la chiusura infruttuosa della procedura per recuperare l'imposta la cui rivalsa non si fosse concretamente perfezionata per via del mancato pagamento da parte del proprio debitore in procedura.

A orientare quella scelta era stato il principio fondante del sistema di riscossione del tributo: la sua necessaria neutralità.

Infatti, la manifestazione di ricchezza che l'IVA vuole colpire è il consumo finale, ossia l'utilizzo del bene o del servizio nell'ambito della sfera privata e personale degli individui (5). Per i soggetti passivi esercenti un'attività economica, l'IVA si pone, invece, come mera obbligazione anticipatoria (rispetto al prelievo definitivo), a carattere periodico e neutrale.

Gli operatori economici, in sostanza, sono titolari esclusivi dei rapporti con l'Erario riguardo agli adempimenti formali e sostanziali richiesti dalla normativa, "a guisa di 'sostituti d'imposta'" (6). Essi riscuotono il tributo e sono tenuti al suo versamento alle casse erariali, qualora, dall'imposta inerente alle operazioni imponibili attive, al netto di quella assolta o dovuta su quelle passive, risulti un saldo positivo. I soggetti passivi di diritto assolvono, dunque, un ruolo meramente strumentale di riscossione del tributo per conto dell'Erario.

A tale obbligazione si contrappone l'IVA come imposta che opera il prelievo in modo definitivo,

colpendo istantaneamente le singole operazioni imponibili in cui l'acquirente è un consumatore finale, il quale subisce la rivalsa giuridica senza poter detrarre l'imposta. All'incisione economica in capo ai soggetti che acquistano beni e servizi da utilizzare per scopi personali estranei a un contesto produttivo, si accompagna, a corollario, la non incisione di coloro che operano nell'ambito di un'attività economica (7).

La realizzazione della neutralità avviene attraverso il congiunto operare della rivalsa e della detrazione.

Questi due istituti sono tra loro strettamente collegati, tanto che si è affermato che "l'effetto della rivalsa, il suo predicato sottointeso, è per l'appunto il conferimento al cessionario del diritto di detrazione." (8). In assenza di questo meccanismo l'IVA finirebbe per diventare un costo per i soggetti posti nelle fasi che precedono il consumo finale: essa creerebbe in capo ad essi indebiti arricchimenti o impoverimenti con conseguente alterazione della natura del prelievo.

Questo è stato il tema che la Corte di cassazione ha sempre eluso nei propri arresti, acconsentendo che il prestatore del servizio non dovesse ricevere il pagamento dell'IVA fatturata al fallimento dopo la sua apertura a fronte del riconosciuto diritto di questo di detrarsela.

Il tema era tributario e non processuale, ma nessuno l'ha mai voluto considerare.

A complemento, quel legislatore aveva disposto che, ove il cedente o il prestatore si fosse avvalso della facoltà di emettere la nota di credito nei confronti di un debitore ammesso a una procedura concorsuale, recuperando l'IVA non incassata, il cessionario o committente non sarebbe stato tenuto ad eseguire la rettifica della detrazione IVA a suo tempo operata. Disposizione questa che avrebbe escluso, *a contrariis*, che il fallimento potesse detrarre un'imposta non corrisposta al

6. Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 4, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento."

(4) Negato ancora di recente dalla Cassazione: *Ex pluris*: Cass. 17 gennaio 2017, n. 1034, cit.

(5) M. Beghin, in *Diritto Tributario. Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Torino, 2011, 323, la definisce come "la regina delle imposte sui consumi"; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2013, 777, dove si legge che "l'imposta sul valore aggiunto costituisce un prelievo generale sui consumi". Nel medesimo senso numerose pronunce della Corte di Giustizia, tra cui le sentenze: n. 502 del 15

gennaio 2009, causa C-502/07, K-1 e n. 318 del 19 febbraio 1998, causa C-318/96, SPAR Österreichische Warenhandels, nella quale i giudici europei hanno affermato che l'IVA è "un'imposta generale sui consumi gravante sulle cessioni di beni, sulle prestazioni di servizi e sulle importazioni di beni in proporzione al loro prezzo, indipendentemente dal numero dei passaggi fino al consumatore finale, giacché l'imposta colpisce ogni volta solo il valore aggiunto e va, in definitiva, a carico del consumatore finale".

(6) G. Falsitta, *op. cit.*, 785.

(7) Definita dall'art. 9 della Dir. IVA come "ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate".

(8) P. Boria, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 613.

creditore, pur se addebitata in fattura, come, invece, accadeva secondo diritto vivente (9).

Al diritto di detrazione non poteva che corrispondere, salvo incidere sul principio fondante il prelievo IVA, ossia quello della sua neutralità per gli operatori commerciali, il pagamento.

Se quelle modificazioni all'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972 fossero entrate in vigore le legittime pretese dei professionisti avrebbero trovato adeguata risposta in totale parità di trattamento con qualsiasi altro creditore portatore del medesimo diritto di credito: aperto il fallimento il cedente/prestatore avrebbe potuto emettere la nota di variazione, sicché anche il professionista che non avesse ancora fatturato la prestazione avrebbe potuto, aperto il processo esecutivo concorsuale, emettere contemporaneamente la fattura e la nota di credito a carico del fallimento, restando titolare del solo credito per retribuzioni, esattamente come tutti gli altri creditori per prestazioni di servizi o cessioni di beni.

L'intenzione di quel "dimenticato" legislatore si poneva dal punto di vista di rendere la normativa nazionale più aderente al principio dettato dal par. 1 dell'art. 90 della Dir. 2006/112/CE che stabilisce che "in caso di [...] non pagamento totale o parziale o riduzione del prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri".

Seppure, infatti, il paragrafo 2 del medesimo articolo preveda che gli Stati membri possano derogare a tale principio, la Corte di Giustizia ha avuto modo di sottolineare come il meccanismo disegnato dall'art. 90 debba essere tassativamente applicato allo scopo di garantire il corretto funzionamento dell'imposta (10). Nel quadro che abbiamo disegnato quelle disposizioni avrebbero funzionato, quindi, da perfetta bilancia di riequilibrio della neutralità.

Purtroppo quelle misure non entrarono mai in vigore, giacché furono inopinatamente soppresse dalla Legge di stabilità successiva, prima del 1° gennaio 2017, data dalla quale avrebbero dovuto avere effetto.

### Le disattese indicazioni UE

È in questo contesto che si innesta la novella con l'evidente finalità di dare soluzione a una perdurante, e non più tollerabile, violazione del principio di neutralità dell'applicazione dell'IVA, determinata da una norma tributaria (l'art. 26 del d.P.R. n. 633/72) poco aderente, nella sua interpretazione dominante (11) agli insegnamenti della Corte di Giustizia UE prima richiamati, e da una giurisprudenza civile di legittimità arroccata nei suoi arresti intorno alla torre d'avorio dell'anteriorità del credito (12), totalmente disinteressata alle conseguenze che tale arrocco produceva sulla neutralità dell'imposta e sul principio generale di proporzionalità che l'informa.

Si tratta di una risposta sbagliata a una domanda di giustizia più che fondata, giacché risolve, sì, il problema della violazione del principio di neutralità, ma lo risolve solo per i professionisti e, come vedremo in seguito, probabilmente solo per l'imposta collegata agli ultimi due anni delle loro prestazioni.

Che, invece, la soluzione dovesse arrivare da una lettura conforme al diritto unionale dell'art 26 del d.P.R. n. 633/1972, lo aveva indicato l'Avvocato generale presso la Corte di Giustizia UE, ben sei mesi prima (tempo più che utile per trovare una soluzione che rispettasse il principio di uguaglianza), l'8 giugno 2017, nella causa C-246/16, affermando la contrarietà della normativa italiana - che subordina il diritto alla riduzione della base imponibile da parte del creditore, per mancato pagamento del

(9) Se si escludeva il diritto del prestatore a riscuotere in prededuzione l'IVA fatturata dopo la dichiarazione di fallimento non si poteva concedere alla procedura il diritto di portarsela in detrazione.

(10) Corte di Giustizia - Causa 454/1998 e Causa 337/13, in particolare in quest'ultima pronuncia la Corte ha affermato i seguenti principi di diritto. "1) Le disposizioni di cui all'articolo 90 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretate nel senso che esse non ostano a una norma nazionale che non preveda la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto in caso di mancato pagamento del prezzo qualora venga applicata la deroga prevista al paragrafo 2 di detto articolo. Tuttavia, tale disposizione deve allora contemplare tutte le altre situazioni in cui, in forza del paragrafo 1 di detto articolo, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non viene percepita dal soggetto d'imposta, cosa che spetta al giudice nazionale verificare. 2) I soggetti passivi possono far valere l'articolo 90,

paragrafo 1, della direttiva 2006/112 dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato membro per ottenere la riduzione della loro base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto. Anche se gli Stati membri possono prevedere che l'esercizio del diritto alla riduzione di tale base imponibile sia subordinato al compimento di talune formalità che consentono di giustificare in particolare che, successivamente alla conclusione dell'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non è stata definitivamente percepita dal soggetto passivo e che quest'ultimo poteva invocare una delle situazioni previste all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, le misure così adottate non devono eccedere quanto necessario a tale giustificazione, cosa che spetta al giudice nazionale verificare."

(11) Cass. 27 gennaio 2014, n. 1541, in *Pluris*; Contra: AIDC, Norma di comportamento n. 192/2015; P. Centore, *Le note di variazione IVA a seguito di procedure concorsuali rimaste infruttuose*, in CT, 2010, 2352.

(12) Cfr. nt. 2.

corrispettivo, alla chiusura infruttuosa della procedura concorsuale del debitore - al diritto UE.

Il legislatore ha totalmente ignorato non solo le indicazioni dell'Avvocato generale, ma anche la successiva decisione, conforme al parere di questo, assunta dalla Corte di Giustizia il 23 novembre 2017 (13).

Il Giudice sovranazionale ha motivato il suo arresto affermando che "in base al principio di proporzionalità, che fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione, i mezzi impiegati per l'attuazione della sesta direttiva devono essere idonei a realizzare gli obiettivi perseguiti da tale testo e non devono eccedere quanto è necessario per conseguirli" (14), per concludere che "l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE [...] deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni", giacché farebbe sopportare agli imprenditori un eccessivo svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri.

Alla luce di tali indicazioni i tempi sono ormai maturi per ritornare a discutere della questione dell'IVA sui compensi spettanti ai professionisti, mettendo al centro della discussione gli ignorati principi di proporzionalità e neutralità sulla base dei quali l'imposta sul valore aggiunto deve essere riscossa dagli Stati membri. Principi che la Corte di Giustizia ha chiarito non possono essere sovvertiti in conseguenza dell'apertura di una procedura d'insolvenza a carico del cessionario.

Questo vuol dire che la violazione del principio di neutralità che il diritto vivente determinava in capo ai professionisti (invero a tutti i soggetti) obbligati a sopportare, pur essendo operatori economici e non consumatori, il peso dell'imposta non incassata, cui corrispondeva il riconoscimento in capo al fallimento della detraibilità di un'imposta non pagata (15), non può considerarsi risolta dal riconoscimento di un privilegio generale solo all'imposta che si riferisce alle prestazioni di questi. Semplicemente, occorre ripristinare i correttivi all'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972, previsti dai, mai entrati in vigore, commi 126 e 127 dell'art. 1, L. 28 dicembre 2015, n. 208.

Accordare, infatti, una protezione al credito in questione secondo le qualità soggettive del suo portatore

appare in contrasto sia con i principi costituzionali sia con quelli della Sesta Direttiva UE.

### **I dubbi sulla tenuta costituzionale e sulla conformità al diritto UE del nuovo privilegio**

La prima questione che deve essere affrontata riguarda il perimetro di operatività del nuovo privilegio: esso ricomprende solo l'IVA riguardante le retribuzioni dei professionisti o si estende anche alle retribuzioni di tutti i prestatori d'opera di cui tratta l'art. 2751 *bis* c.c.?

Il dubbio sorge legittimo per via dell'infelice sistemazione sintattica dell'estensione della garanzia, che è stata collocata a cavallo tra le retribuzioni dei professionisti e quelle degli altri prestatori d'opera. Se, infatti, il legislatore avesse inteso estendere il privilegio generale anche al credito IVA di rivalsa relativo alle retribuzioni di tutti i prestatori d'opera avrebbe collocato l'addizione al termine del periodo. Sennonché una simile, limitata, lettura, agganciata a un dato testuale equivoco, non troverebbe copertura costituzionale, violando i principi della parità di trattamento e capacità contributiva, sanciti dagli artt. 3 e 53 Cost.

Non solo, però, l'estensione del privilegio generale, *ex art. 2751 bis*, n. 2, c.c., anche all'imposta riguardante i compensi dei prestatori d'opera, diversi dai professionisti, è consigliata da una lettura costituzionalmente orientata della novella, ma è la stessa "illeggibilità" del nuovo disposto che deve far ritenere che la collocazione spaziale dell'addizione sia frutto, più che di una precisa volontà di limitare il nuovo privilegio solo ai professionisti, unicamente delle difficoltà che il legislatore del secondo millennio incontra nel maneggiare le strutture grammaticali e sintattiche della nostra lingua.

Purtroppo tale ragionevole conclusione si scontra con un altro dato testuale costituito dal fatto che il privilegio generale in questione è stato esteso anche al "contributo integrativo da versare alla rispettiva cassa di previdenza ed assistenza".

È, infatti, noto che i prestatori d'opera, diversi dai professionisti ordinamentali, non hanno una propria cassa di previdenza, bensì sono iscritti alla c.d. Gestione separata INPS, senza alcun obbligo di rivalsa nei confronti del cliente (16).

L'aver accomunato, nell'estensione del privilegio generale, il contributo previdenziale e l'IVA di

(13) Anch'essa anteriore alla novella.

(14) C-508/10, 26 aprile 2012, punto 75.

(15) In proposito vedasi Assonime, Circ. n. 5/2016, 11.

(16) Ai sensi dell'art. 1, comma 165, L. 232/2016 il prestatore ha solo la facoltà di addebitare al cliente in fattura, a titolo di rivalsa, un'aliquota pari al 4% dei compensi lordi. L'esercizio di tale facoltà

rivalsa potrebbe far ritenere, altrettanto legittimamente sotto il mero profilo testuale, che il legislatore abbia voluto escludere dalla protezione gli altri prestatori d'opera.

Come detto, però, una simile lettura non appaga sotto il profilo costituzionale.

Ed è sulla base del rilevato conflitto di una tale interpretazione con i principi fondanti la nostra Carta che si pone il tema, ben più ampio, di trovare una legittima giustificazione al diverso trattamento dell'IVA afferente le retribuzioni dei soggetti che godono del privilegio *ex art. 2751 bis, n. 2, c.c.*, rispetto a quello dell'IVA riguardante le operazioni poste in essere dagli altri operatori economici.

Si potrebbe ritenere che il legislatore, utilizzando l'aggettivo verbale "compreso", abbia voluto attribuire all'IVA di rivalsa e al contributo previdenziale, la qualità di accessori della retribuzione (17). Tale soluzione non convince però, giacché pretenderebbe, in un'interpretazione costituzionalmente orientata, l'estensione del medesimo grado di privilegio generale all'IVA afferente gli altri crediti regolati dall'*art. 2751 bis*. Inoltre, non riteniamo che possa essere superato lo scoglio della diversa natura del credito IVA di rivalsa rispetto a quello derivante dalla prestazione, perché il primo trova origine nel rapporto tributario e non nel rapporto di prestazione/cessione. L'imposta sul valore aggiunto si applica, infatti, in forza della norma sovranazionale che l'ha istituita, sul corrispettivo di ogni cessione di beni e prestazione di servizi tra operatori economici. La fonte del credito di rivalsa è di carattere legale e non contrattuale, essa ha natura procedimentale ed è strumento di attuazione del tributo (18).

Con la rivalsa - può dirsi in via generale e in prima approssimazione - il trasferimento del tributo da un soggetto all'altro assume rilevanza riguardo ai criteri di riparto di cui all'*art. 53 Cost.*, poiché s'inserisce nella disciplina del tributo come meccanismo preordinato a far concorrere alle spese pubbliche il soggetto che la subisce definitivamente (19). Infatti, se non può escludersi che con l'esercizio della rivalsa IVA sorge un diritto di credito in capo a chi lo esercita, occorre considerare come questo sia solo l'effetto secondario e, per così dire, complementare

della rivalsa. Il principale suo effetto è, invece, quello che si determina nel soggetto che la subisce, nella cui sfera l'esercizio della rivalsa determina, *ope legis*, la nascita di una situazione giuridica soggettiva originaria al fine di rendere concreta, e senza l'intermediazione del potere amministrativo, la realizzazione nella sua sfera giuridica di effetti rilevanti nella disciplina di attuazione del tributo.

La rivalsa penetra nel sistema di applicazione del tributo liberando quell'effetto pubblicistico, suo proprio, che ne è alla base e costituisce la ragione principale dell'attribuzione del potere in capo al disponente, perché è attraverso il suo esercizio - che si realizza sul piano formale con l'emissione della fattura - che è conferito al cessionario il diritto di portare in detrazione l'imposta dall'ammontare dell'IVA relativa alle operazioni da esso cessionario effettuate.

Se, dunque, il rapporto di credito che s'instaura tra cedente/prestatore e cessionario è il mezzo di attuazione del prelievo tributario, l'ordinamento dovrebbe assicurare a quel credito, indipendentemente dalla natura soggettiva del suo portatore, un trattamento paritario. E ciò perché la sua funzione è di rendere neutro il tributo gravante sull'operazione, quando essa sia intervenuta nei confronti di un cessionario anch'egli soggetto passivo dell'imposta.

Sotto questa particolare angolazione la violazione dei principi costituzionali appare ancor più intollerabile, giacché, se l'introduzione di un privilegio generale a favore del credito per IVA di rivalsa dei professionisti ha l'innegabile funzione di evitare che questi, non essendo i destinatari finali del prelievo fiscale, non ne rimangano incisi, non può negarsi che la medesima protezione debba essere accordata a tutti gli altri soggetti cui la legge tributaria impone la medesima funzione di "intermediari" nella riscossione dell'imposta.

La questione della limitazione del privilegio ai soli ultimi due anni di prestazione a questo punto passa, di tutta evidenza, in secondo piano e può essere ignorata. Valga solo segnalare da un lato che il dato testuale non lascia spazio a tesi diverse a quella della limitazione, mentre la natura non accessoria

ha rilevanza solo nei rapporti fra professionista e il cliente ed è del tutto ininfluente ai fini del versamento alla Gestione separata, poiché a quest'ultimo dovrà provvedere sempre e comunque il professionista e per l'intero importo.

(17) Per l'accessorietà sembra assertivamente propendere F. Lamanna, *La legge di bilancio 2018 e il nuovo privilegio generale dei professionisti per I.V.A. e contributi*, in *Il Fallimentarista*, 24 gennaio 2018.

(18) Cass. 22 dicembre 2005, n. 28241, in *Pluris*; Cass. 25 luglio 1996, n. 6714, in *Pluris*; Cass. 4 giugno 1994 n. 5429, in *Foro it.*, 1995, 213 e ss.; P. Centore, *Codice IVA nazionale e comunitaria commentato*, Milano, 2010, 565.

(19) Nel caso dell'IVA, tramite il meccanismo della detrazione, il consumatore finale.