

Il professionista e il suo diritto alla rivalsa IVA nel fallimento

di [Commercialista Telematico](#)

Pubblicato il 5 Dicembre 2014

L'insinuazione di un professionista ad un fallimento (caso sfortunatamente sempre più comune) genera sempre problemi riguardo al principio della rivalsa IVA.

La [tematica della rivalsa IVA](#), per il credito del professionista nel fallimento, pare ormai questione risolta.

Con la **Risoluzione n. 127/2008**, l'Agenzia delle Entrate ha voluto infatti mettere un punto fermo alle varie interpretazioni in materia, fornendo una linea di condotta che, se a tutta prima sembra plausibile, presenta al contrario più di una perplessità.

Ma facciamo un passo indietro.

Posto che l'[art. 6, comma 3, del DPR 633/72](#) pone in capo al professionista la facoltà e non l'obbligo (vedasi al riguardo quanto espresso al comma successivo) di emettere fattura al momento del pagamento, **la casistica più frequente, in caso di insinuazione al passivo fallimentare, è comunque quella di presentare al curatore opportuna "proforma"**, senza indicazione né versamento della relativa IVA.

La stessa istanza di insinuazione non evidenzierà l'IVA, essendo credito che verrà ad esistenza solo al momento in cui il curatore procederà al riparto, parziale o finale, dell'attivo e al contestuale pagamento della fattura.

Ma il credito per la prestazione professionale e quello per l'IVA hanno la stessa natura?



Sicuramente no, considerando che il primo è assistito da un **privilegio generale** (art. 2751-bis, comma 1, n. 2, C.C.) mentre il secondo solo da un **privilegio speciale sui beni** (mobili ed immobili, come da artt. 2758, comma 2, e 2772, comma 3, C.C.) ai quali si è riferita la prestazione professionale.

E, considerando che spesso la prestazione professionale è continuativa e generica, investendo vari ambiti dell'attività dell'impresa, ora fallita, **il privilegio speciale diventa inattuabile**.

Cosa fare quindi quando il curatore provvede al pagamento, integrale o parziale, della retribuzione, in quanto assistita da privilegio, ma non dell'IVA?

La dottrina e la giurisprudenza hanno prospettato varie soluzioni, dall'azione diretta per chiedere il pagamento anche dell'IVA a seguito dell'indebito arricchimento in capo al fallimento (interpretazione che non si ritiene condivisibile, anche alla luce della Sentenza Cass. N. 15690/2008), all'applicazione dell'art. 26, comma 2, DPR 633/72, ossia l'emissione di una nota di variazione per IVA.

Proprio quest'ultima è la condotta che l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 127/2008, ha voluto ostacolare, proponendo, al suo posto, una soluzione che appare elementare, se non fosse contraria sia al meccanismo applicativo dell'IVA che alla normativa civilistica: a fronte del pagamento del solo imponibile, il professionista non dovrà fare altro che scorporare da tale importo l'IVA e, naturalmente, versarla.

L'Agenzia sostiene infatti che, applicando l'art. 26, comma 2, DPR 633/72, si emetterebbe una nota di variazione per la sola imposta, e ciò non risulta ammissibile in quanto:

- *“una nota di variazione che tenga conto della sola imposta non riscossa andrebbe a scindere l'indissolubile collegamento esistente tra imposta ed operazione imponibile”;*
- *“la conseguenza paradossale di una tale ricostruzione (sic!) sarebbe che, a fronte di un'operazione imponibile per la quale è stato interamente riscosso il corrispettivo, l'Erario non incasserebbe alcuna imposta sul valore aggiunto”.*

Che imponibile e IVA siano così strettamente legati, da configurarsi quasi come gemelli siamesi, pare licenza poetica dell'Agenzia, considerando che il Codice Civile, fonte gerarchicamente superiore,

assegna ai due suddetti elementi ben diverso privilegio in termini di credito, come sopra si è avuto modo di spiegare, spezzando quindi questo presunto legame indissolubile.

Inoltre, lo scorporare l'IVA dall'importo pagato farebbe avanzare di grado il credito IVA, investendolo di un privilegio generale che non gli compete per legge.

Se poi il professionista ha emesso fattura per imponibile e per IVA, senza procedere allo scorporo previsto dalla Risoluzione n. 127/2008 (o comunque non vuole sottostare alla logica di dover decurtare dell'IVA il suo sacrosanto compenso), non si comprende perché questa IVA, che il creditore non ha incassato, debba restare in capo al medesimo, accampando un fantomatico concetto di paradossalità.

La paradossalità della questione esiste, è addirittura duplice, ma non è quella manifestata dall'Agenzia.

Innanzitutto è da rilevare come **la possibilità di applicare l'art. 26, DPR 633/72 non vada intesa come un atto di magnanimità verso il creditore** che, non essendo riuscito ad ottenere il pagamento integrale della sua fattura, può "almeno" recuperare l'IVA già versata.

La [nota di variazione per IVA](#) è, al contrario, necessario strumento per garantire la neutralità dell'IVA in capo agli operatori economici.

E tale principio di neutralità è stabilito, anche qui, in fonti del diritto gerarchicamente sovraordinate a qualsiasi legge, decreto o risoluzione (Direttiva 206/112/CE), ed è quindi paradossale che, in questo caso, tale principio resti inapplicato.

In secondo luogo, è la stessa Agenzia delle Entrate che con la Risoluzione n. 155/2001, individua un soggetto diverso a cui imputare questa IVA non incassata.

Infatti, nel caso delle note di variazione emesse dai creditori, non interamente soddisfatti, nei confronti del fallimento, si afferma che non esiste alcun obbligo in capo al curatore di includere il "relativo credito erariale nel riparto finale, ormai definitivo", e che il credito diventerà "eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato in bonis" e non del creditore che di tale IVA non ha mai avuto la disponibilità.

Quindi non tanto il fatto che "l'Erario non incasserebbe alcuna imposta" è paradossale, bensì che venga lesa il diritto del professionista alla rivalsa dell'IVA nel fallimento.

5 dicembre 2014

Michela Pettinà

N.B. Michela Pettinà è l'autrice del libro "[Perchè il commercialista va amato e protetto \(come i panda\)](#)"

CommercialistaTelematico ha già affrontato l'argomento in più occasioni, ad esempio: - [Nota d'accredito nella rivalsa da accertamento](#) - [Accertamento induttivo IVA: come esercitare la rivalsa sul cessionario](#)