

## **IL CREDITO DA RETTIFICA DELLA DETRAZIONE IVA NEL FALLIMENTO**

di FRANCO BENASSI e PAOLA CASTAGNOLI

Sommario: 1. La rettifica del credito IVA di cui agli artt. 19 e 19-bis d.P.R. 633/1972. - 2. I principi enunciati dalla Cassazione in tema di Fallimento e IVA. - 3. La rettifica della detrazione IVA in caso di cessazione dell'attività e di fallimento del contribuente. - 4. La collocazione nel passivo della procedura del credito dell'Erario generato dalla rettifica della detrazione. Predeuzione? - 5. Conclusioni.

### **1. La rettifica del credito IVA di cui agli artt. 19 e 19-bis d.P.R. 633/1972.**

La disciplina contenuta nell'art. 19 del d.P.R. 633/72 consente al contribuente che sia soggetto IVA - e che effettui operazioni imponibili IVA - di portare subito in detrazione l'imposta assolta a seguito di transazioni ad essa sottoposte, nonché di mantenere il credito corrispondente all'imposta per poi compensarlo con propri debiti nei confronti dell'erario, siano essi per IVA (ad es. quella applicata alle vendite) o di altra natura (ritenute, irpef, ired ecc.).<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Questo "meccanismo" garantisce il principio di neutralità dell'imposta tra i vari soggetti Iva che in tal modo recuperano il tributo loro addebitato. Il meccanismo di rettifica è previsto dalla direttiva IVA (2006/112/CE) e mira ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA, in modo che le operazioni effettuate nella fase anteriore continuino a dare luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui esse siano destinate a fornire prestazioni soggette ad una simile imposta. Tale meccanismo ha così lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e

Vi sono tuttavia soggetti che pongono in essere sia operazioni *imponibili* ai fini IVA o assimilate (con diritto dunque alla detrazione), sia operazioni *esenti* (che non danno diritto alla detrazione). Ebbene, questi contribuenti *detraggono* l'imposta con la particolare modalità prescritta dal comma 5 del citato articolo 19, ossia applicando agli acquisti una percentuale di detrazione determinata dal *rapporto* tra l'ammontare delle operazioni effettuate nell'anno che dà diritto alla detrazione e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti.<sup>2</sup> In tal modo (ed attraverso i criteri di cui agli artt. 19-*bis* e 19-*bis* 1), si compie la prima fase del meccanismo della detrazione IVA, nella quale il contribuente che esegue operazioni imponibili e operazioni esenti detrae l'IVA nella misura determinata dai criteri generali di detrazione.

La seconda fase è prevista dal successivo articolo 19-*bis* 2 del citato d.P.R. ed è quella che comporta la *rettifica* della detrazione. Essa, nel caso di acquisto di determinati beni, è caratterizzata dalla *osservazione* delle singole operazioni poste in essere dal contribuente negli anni successivi e che rientrano nel c.d. periodo di tutela fiscale<sup>3</sup>. Il verificarsi di determinati fattori (fra i quali, ancora una volta, il rapporto tra operazioni imponibili e non imponibili o il cambio di destinazione dei beni o la loro cessione) può, infatti, comportare la *rettifica* della detrazione dell'imposta calcolata inizialmente ovvero al momento dell'acquisto dei beni (o dei servizi), ed il conseguente

---

l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle (sentenza della Corte UE 18 ottobre 2012, TETS Haskovo, C 234/11, EU:C:2012:644, punti 30 e 31). Per questo motivo, la rettifica delle detrazioni è effettuata quando successivamente alla dichiarazione dell'IVA siano intervenute variazioni degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo dell'IVA e mira ad assicurare che le detrazioni operate riflettano rigorosamente l'utilizzazione dei beni per le esigenze dell'impresa; si tratta di un meccanismo correttivo a posteriori. (Corte UE 16 giugno 2016, causa C-229/15).

<sup>2</sup> Il calcolo vede al *numeratore* l'ammontare delle operazioni effettuate nell'anno che danno diritto alla detrazione Iva e al *denominatore* lo stesso ammontare impostato al numeratore aumentato delle operazioni esenti Iva effettuate nell'anno.

<sup>3</sup> La durata del periodo di osservazione è di nove anni *successivi* a quello di detrazione Iva di ogni singolo bene immobile e di quattro anni *successivi* a quello di detrazione Iva di ogni singolo bene mobile.

eventuale insorgere di un debito IVA nei confronti dell'erario per effetto di un meccanismo di correzione a posteriori.<sup>4</sup>

Quando si avverano i presupposti per la rettifica della detrazione, varia pertanto il *quantum* della detrazione stessa inizialmente operata, la quale, in linea teorica, potrebbe diminuire fino ad annullarsi completamente ed a comportare un debito d'imposta.<sup>5</sup>

Con il realizzarsi delle condizioni previste per la rettifica della detrazione (contemplata dall'art. 19-bis 2) può, dunque, insorgere un debito d'imposta. Quest'ultimo, in tale ipotesi, "si rigenera" configurandosi come debito d'imposta ricalcolato rispetto a quello sorto nell'anno in cui è stata inserita e conteggiata la detrazione dell'IVA attinente all'acquisto "monitorato".

L'art. 19-bis citato, al comma 9, prescrive che "*le rettifiche delle detrazioni [...] sono effettuate nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che le determinano, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie*".

Secondo l'opinione dell'Agenzia delle Entrate<sup>6</sup>, questa disposizione normativa conferma che il concretizzarsi dei presupposti che danno luogo alla verifica della detrazione *determina il momento in cui sorge il relativo debito* nei confronti dell'erario, momento che deve considerarsi distinto da quello in cui è stata effettuata la detrazione iniziale.

Esistono dunque due fasi: *i*) quella *iniziale*, nella quale il contribuente porta in detrazione l'IVA pagata e fruisce del credito corrispondente; *ii*) quella *successiva*, di osservazione, distinta in varie annualità (il c.d. periodo di tutela fiscale), nella quale il credito iniziale viene rideterminato in base all'andamento, nell'arco del periodo di osservazione, di specifiche variazioni, tra le quali il rapporto tra operazioni imponibili ed operazioni esenti.

---

<sup>4</sup> La rettifica può dipendere dal cambio di destinazione dei beni (ex art. 19-bis 2, commi 1 e 2), dal mutamento di regime (art. 19-bis 2, comma 3) e dalla variazione del pro-rata generale di detraibilità di almeno dieci punti percentuali (art. 19-bis 2, comma 4).

<sup>5</sup> Così l'Agenzia delle entrate nella risposta all'interpello 954-1231/2017.

<sup>6</sup> Risposta all'interpello n. 954-1231/2017, *cit.*.

## 2. I principi enunciati dalla Cassazione in tema di procedura fallimentare e IVA.

Una recente decisione della Cassazione, dando continuità all'indirizzo oramai consolidato della Corte, ha ribadito la distinzione tra i periodi di imposta anteriori al fallimento e i periodi successivi, negando, in particolare, che il curatore possa compensare il credito IVA maturato prima del fallimento con il debito sorto successivamente.<sup>7</sup>

La posizione IVA relativa al periodo anteriore all'apertura della procedura è, infatti, differente dalla posizione successiva e questa diversità è dimostrata dal fatto che – afferma la S.C. – all'atto della dichiarazione di fallimento il curatore compila il modello IVA 74-*bis*<sup>8</sup>. Questo modello, da redigersi entro quattro mesi dalla nomina, ha ad oggetto le operazioni compiute dal fallito dal 1° gennaio dell'anno del fallimento sino alla sua dichiarazione<sup>9</sup> e ha lo scopo di rilevare la posizione IVA alla data di inizio della procedura, consentendo all'Amministrazione finanziaria di conoscere il proprio eventuale credito del quale potrà chiedere l'ammissione al passivo. Il curatore procederà poi, nei termini ordinari, a compilare la dichiarazione annuale (ordinaria) composta da due moduli: il primo che riporta l'esatto contenuto del modello IVA 74-*bis* ed il secondo che comprende, invece, le sole operazioni poste in essere dal curatore *dopo* l'avvio del fallimento; questa dichiarazione è poi seguita da altre dichiarazioni ordinarie per ogni annualità di durata del procedimento.<sup>10</sup>

<sup>7</sup> Cass. Civ., sez. trib., 29 maggio 2019, n. 14620.

<sup>8</sup> Dichiarazioni IVA, già previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74 - *bis*, nella formulazione assunta dalla norma a seguito delle modifiche operate dal D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con L. 6 febbraio 1992, n. 66 e oggi (a seguito delle modifiche di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 e della L. 23 dicembre 2000, n. 388) contemplate dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 8, comma 4.

<sup>9</sup> Le operazioni realizzate dall'imprenditore dal primo gennaio dell'anno della dichiarazione di fallimento fino alla data dell'apertura del concorso.

<sup>10</sup> Il modello 74-*bis* è stato da ultimo modificato dal Provvedimento del 15 gennaio 2019 e, come si afferma sul sito dell'AE, non rappresenta una vera e propria dichiarazione e non può dunque essere utilizzato per chiedere il rimborso dell'Iva eventualmente risultante a credito del contribuente. Detto modello ha lo scopo, come afferma l'AdE, di informare l'Ufficio sulla posizione debitoria o creditoria ai fini Iva alla data di fallimento

La distinzione tra i due tipi di dichiarazioni compilate dal curatore non è un elemento puramente formale, ma corrisponde ai due ruoli, tra loro distinti, che riveste il gestore della procedura. Questi, infatti, allorché predispone la dichiarazione relativa ai mesi che precedono il fallimento, assume la veste di avente causa dal fallito<sup>11</sup>. Con riferimento al periodo successivo all'inizio del fallimento, egli assume invece la funzione di *gestore di patrimonio altrui*, ovvero di quel patrimonio che ha il compito di liquidare per distribuire il ricavato ai creditori ammessi al passivo che ne avranno diritto.

La dichiarazione IVA prefallimentare che, come detto, è volta ad evidenziare eventuali crediti o debiti dell'imposta rinvenuti nel patrimonio del fallito, riguarda dunque solamente le operazioni compiute dall'imprenditore *prima* del fallimento e non quelle effettuate dal curatore successivamente quale gestore del patrimonio dell'impresa fallita e nell'interesse dei creditori.

Sicché, i crediti IVA eventualmente rinvenuti dal curatore nel patrimonio del fallito - e che trovano la loro causa nel periodo che precede il fallimento - possono essere compensati con eventuali crediti che l'Amministrazione finanziaria dovesse chiedere di insinuare al passivo, ma non potranno essere compensati con crediti generati da operazioni poste in essere dal curatore nell'attività di liquidazione del patrimonio dell'impresa fallita.

La decisione in esame conclude affermando che siffatta impostazione, la quale distingue nettamente i due periodi *ante* e *post* procedura, non viola il principio di neutralità dell'IVA, perché la coincidenza della partita IVA, con riferimento sia alle operazioni anteriori che a quelle posteriori al fallimento, è una mera *circostanza del tutto occasionale*, la quale non priva di autonomia giuridica le operazioni prefallimentari rispetto a

---

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/dichiarazioni/iva-74-bis-2019/infogen-iva-74bis-2019-professionisti>

<sup>11</sup> Cass. civ, sez. I, 31 maggio 2017, n. 13762; Cass. civ, sez. III, 27 gennaio 2011, n. 1879. Il curatore, del resto, è un vero e proprio amministratore del fallimento, da quando la riforma del 2006 ha rafforzato, sotto questo profilo, il suo ruolo rispetto all'assetto della legge del 1942, NARDO, commento sub art. 31, in SANTANGELI (a cura di). *Il fallimento*, Milano, 159-165; ABETE, Commento all'art. 31 l.f. in *Comm. Jorio-Fabiani*; RICCI, *Note sugli organi del fallimento dopo le riforme*, in *Giur. Comm.*, 2008, I, 181-197; PATTI, *Il curatore della nuova procedura di liquidazione concorsuale*, *Fall.*, 2005, 713-724.

quelle *post* fallimentari. Tant'è che la dichiarazione di fallimento è equiparata, ai fini della richiesta del rimborso del credito IVA anteriore, alla *chiusura dell'attività* di impresa di cui agli artt. 30 e 38-*bis* D.P.R. n. 633 del 1972.<sup>12</sup>

### **3. La rettifica della detrazione IVA in caso di cessazione dell'attività e di fallimento del contribuente.**

L'affermazione secondo la quale il fallimento corrisponde alla *cessazione dell'attività* assume particolare rilievo ai fini della nostra indagine.

Fatta salva l'ipotesi dell'esercizio provvisorio, la dichiarazione di fallimento decreta, infatti, la cessazione dell'attività dell'impresa del debitore.<sup>13</sup>

Questa è la ragione per la quale non è possibile ravvisare alcuna continuità fra la gestione dell'imprenditore prima dell'apertura della procedura e l'amministrazione dei beni residui operata dal curatore, perché diversi sono, nei due casi, non solo lo scopo perseguito (l'esercizio dell'impresa prima, la

---

<sup>12</sup> In questi termini, oltre a Cass. Civ., sez. trib., 29 maggio 2019, n. 14620, *cit.*, anche Cass., sez. V, 9 aprile 2009, n. 8642.

<sup>13</sup> Il fallimento comporta, dalla data della sua dichiarazione, lo spossessamento del fallito secondo la nozione di cui all'art. 42 legge fall. e dunque necessariamente l'impossibilità che l'attività di impresa prosegua se non nell'ipotesi, eccezionale, dell'esercizio provvisorio regolato dall'art. 104 legge fall.. Sul punto si veda PAJARDI, *Manuale di diritto fallimentare*, Milano, 1998, 207; SATTA, *Diritto fallimentare*, Padova, 1996, 96; FERRARA, *Il fallimento*, Milano, 1995, 95, 317. Per effetto dello spossessamento, i beni vengono gestiti dal curatore nell'interesse dei creditori, al fine di realizzare i loro interessi, con la precisazione però che «la privazione della disponibilità dei beni disposta dall'art. 42 R.D. 16 marzo 1942, n. 287, importando solo il venir meno del potere di disporre ed amministrare del fallito (che passa al curatore del fallimento) non comporta alcuno spossessamento "ope legis" e non può riguardare il terzo che, prima della dichiarazione di fallimento, abbia cominciato ad esercitare su taluno dei beni un potere di fatto corrispondente all'esercizio della proprietà o altro diritto reale; nel qual caso occorre che il curatore esperisca i rimedi offerti dalla legge per porre fine al possesso altrui e per recuperare il bene alla effettiva disponibilità degli organi fallimentari (fattispecie in cui si è ritenuto che nella durata annuale del possesso, utile ai fini della proposizione di azione di manutenzione, prevista dall'art. 1170, secondo comma, cod. civ., fosse da ricomprendere anche il periodo, successivo alla sentenza dichiarativa del fallimento, in cui il ricorrente era rimasto in possesso del bene per il quale invocava la manutenzione).» (Cass. civ. 23 aprile 1993, n. 4776, massima ufficiale)

liquidazione dei beni poi), ma soprattutto - anche ai fini fiscali - il contribuente ed il soggetto passivo della gestione.<sup>14</sup>

Se è dunque la dichiarazione di fallimento che accerta e decreta la cessazione dell'attività di impresa<sup>15</sup>, è il modello 74-*bis* compilato dall'organo della liquidazione che informa l'Erario della posizione IVA, comunicando il momento in cui si verifica l'evento di carattere *straordinario* che *chiude l'intero rapporto tributario IVA antecedente*. Detta dichiarazione pertanto, da un lato, consente all'erario di insinuare al passivo eventuali crediti maturati e, dall'altro, chiarisce che il curatore gestirà il patrimonio residuo agendo come soggetto distinto dall'imprenditore<sup>16</sup> e che, come tale, avrà facoltà di chiedere, via via che se ne verificheranno i presupposti, il rimborso dei versamenti IVA effettuati in eccedenza nel corso della sua gestione ai sensi dell'art. 30 D.P.R. 633/1972.<sup>17</sup>

Ricordato che il fallimento comporta la cessazione dell'attività e che l'apertura del concorso traccia il confine tra due distinte situazioni anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (quella che precede la dichiarazione di fallimento e quella che la segue), possiamo ora accostarci alla disciplina dettata dall'art. 19-*bis* 2 del d.P.R. 633/1972, il quale detta le regole della variazione della detrazione IVA operata a monte, al verificarsi delle diverse fattispecie indicate nei vari commi del citato articolo.

A ben vedere, la norma non contempla espressamente la fattispecie della cessazione dell'attività. Essa si limita, al comma 6, a prevedere che, nell'ipotesi di cessione di un bene

---

<sup>14</sup> Cass. civ., sez. trib., 15 dicembre 2003, n. 19169, conforme a Cass. 22 marzo 2002, n. 4104 e a Cass. 7 febbraio 1992, n. 1391.

<sup>15</sup> Ed è sempre la dichiarazione di fallimento che può contenere l'eccezione alla cessazione dell'attività costituita dall'esercizio provvisorio così come dispone l'art. 104, comma 1, legge fall.: «Con la sentenza dichiarativa del fallimento, il tribunale può disporre l'esercizio provvisorio dell'impresa, anche limitatamente a specifici rami dell'azienda, se dalla interruzione può derivare un danno grave, purché non arrechi pregiudizio ai creditori.»

<sup>16</sup> Il curatore è gestore di patrimonio altrui, v. nota 11.

<sup>17</sup> Cass. civ., 9 aprile 2009, n. 8642; Cass. civ., sez. trib., 30 dicembre 2009, n. 27948.

ammortizzabile durante il periodo di rettifica, la rettifica della detrazione deve essere operata in *unica soluzione*.<sup>18</sup>

Il tema della cessazione dell'attività è stato tuttavia preso espressamente in considerazione prima dalla Direttiva IVA (2006/112/CE) e poi dalla sentenza della Corte UE 16 giugno 2015 nella causa C-229/15.

L'art. 18, lettera c) della Direttiva prevede, infatti, che, in caso di cessazione dell'attività economica, il possesso di beni da parte del contribuente può essere assimilato ad una cessione dei medesimi effettuata a titolo oneroso<sup>19</sup>.

La sentenza 16 giugno 2015, facendo applicazione della Direttiva, ha quindi affermato che l'art. 18 citato deve essere interpretato nel senso che, qualora cessi l'attività economica imponibile di un soggetto passivo, il possesso di beni da parte di quest'ultimo - allorché tali beni hanno dato diritto ad una detrazione dell'imposta sul valore aggiunto al momento del loro acquisto (detrazione generale, n.d.r.) - può essere assimilato ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso<sup>20</sup>, dove la base

---

<sup>18</sup> Art. 19-bis 2, comma 6, del d.P.R. 633/1972 «In caso di cessione di un bene ammortizzabile durante il periodo di rettifica, la rettifica della detrazione va operata in unica soluzione per gli anni mancanti al compimento del periodo di rettifica, considerando a tal fine la percentuale di detrazione pari al cento per cento se la cessione è soggetta ad imposta, ma l'ammontare dell'imposta detraibile non può eccedere quello dell'imposta relativa alla cessione del bene.»

<sup>19</sup> Ai sensi dell'art. 18, lettera c) della Direttiva 2006/112/CE (direttiva Iva), il possesso dei beni da parte di un soggetto in caso di cessazione della sua attività economica può essere assimilato ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, quando detti beni hanno dato diritto ad una detrazione completa o parziale dell'Iva al momento del loro acquisto.

<sup>20</sup> La Corte Ue, nella causa C-229/15, con la sentenza del 16 giugno 2015 ha stabilito che “L'articolo 18, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009, deve essere interpretato nel senso che, in caso di cessazione dell'attività economica imponibile di un soggetto passivo, il possesso di beni da parte di quest'ultimo, allorché tali beni hanno dato diritto ad una detrazione dell'imposta sul valore aggiunto al momento del loro acquisto, può essere assimilato ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso e soggetta all'imposta sul valore aggiunto, [anche, ndr] se il periodo di rettifica previsto dall'articolo 187 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2009/162, è scaduto”. La decisione è reperibile all'indirizzo <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-229/15&language=IT>



imponibile sarà costituita dal valore di ciascun bene al momento del prelievo<sup>21</sup> o della cessazione dell'attività.<sup>22</sup>

Senonché, la rettifica della detrazione per l'ipotesi di cessione è regolata dal comma 6 prima richiamato, il quale prescrive che essa debba essere operata in *unica soluzione* al momento della cessione, includendo tutti gli anni mancanti al compimento del periodo di osservazione fiscale.<sup>23</sup>

E poiché abbiamo visto che il fallimento corrisponde alla cessazione dell'attività e che la Corte UE ha *assimilato* detta cessazione alla cessione dei beni a titolo oneroso, non resta che fare applicazione di queste regole alla fattispecie del contribuente che venga dichiarato fallito (o posto in liquidazione coatta) dopo aver beneficiato della detrazione IVA per determinati beni o servizi.

Nel compilare il modulo 74-*bis*, il curatore appena nominato dovrà dunque verificare, per ogni bene, la detrazione iva della quale l'imprenditore ha beneficiato e, in applicazione delle norme e dei principi che abbiamo richiamato, sarà tenuto alla rettifica della detrazione in unica soluzione, indicando l'eventuale credito dell'Erario che scaturisce per effetto di tale rettifica, così che lo stesso possa essere ammesso al passivo in concorso con gli altri creditori.

#### **4. La collocazione nel passivo della procedura del credito dell'Erario generato dalla rettifica della detrazione IVA. Prededuzione?**

L'Agenzia delle Entrate ha affermato che il debito del contribuente determinato dalla rettifica della detrazione sorge nel momento in cui si verificano i presupposti che danno luogo alla rettifica stessa<sup>24</sup>.

---

<sup>21</sup> Sentenza della Corte UE Fischer e Brandenstein (C 322/99 e C 323/99, EU:C:2001:280, punto 80).

<sup>22</sup> Sentenza della Corte UE Marinov (C 142/12, EU:C:2013:292, punto 33).

<sup>23</sup> E lo stesso articolo, al comma 2, prevede che, per i beni ammortizzabili, il periodo di "osservazione/rettifica" è di cinque anni, e, al comma 8, stabilisce un periodo di dieci anni (sempre decorrenti da quello di acquisto) qualora si tratti di fabbricati o loro porzioni ed aree fabbricabili.

<sup>24</sup> Risposta all'interpello n. 954-1231/2017, *cit.*.

Diciamo subito che questo enunciato può in astratto essere condivisibile nell'ambito del rapporto contribuente-amministrazione finanziaria, in quanto i presupposti per la rettifica sono indissolubilmente legati all'evento che la genera, nel contesto di un meccanismo pensato per realizzare la finalità principale delle norme sull'IVA, le quali, come ha affermato la Corte UE, tendono ad assicurare l'effettività della regola della neutralità dell'imposta e ad evitare che, in determinate circostanze (quali ad es. l'autoconsumo o la cessazione dell'attività) essa non venga pagata.<sup>25</sup>

Appare però evidente che, se si vuole affrontare il tema del *momento genetico* del credito da variazione della detrazione dell'imposta operata a monte, si deve aver riguardo all'intera vicenda del rapporto che intercorre tra il contribuente e l'Erario, valutando in ispecie il fatto che la stessa ha in realtà inizio con la detrazione iniziale IVA, alla quale si collegano i fatti successivi che danno luogo alla variazione.

E questo profilo "complesso" del rapporto fiscale di cui parliamo diviene un aspetto fondamentale della fattispecie quando se ne debbono verificare i punti di contatto con il sistema concorsuale.

Occorre quindi molta cautela prima di affermare che il criterio suggerito dall'Agenzia delle Entrate per individuare il momento della nascita del debito da rettifica possa essere applicato *sic et simpliciter* anche nell'ambito della procedura concorsuale coattiva del contribuente che abbia già beneficiato della detrazione. Se, infatti, non si dovessero tenere ben presenti gli effetti del fallimento sulla situazione IVA, così come li abbiamo descritti nei paragrafi che precedono, potremmo essere portati ad affermare che, anche in pendenza di fallimento, il momento della nascita del debito IVA in questione coincide con quello in cui il curatore effettua le vendite per liquidare l'attivo. E, procedendo oltre nel ragionamento, saremmo indotti a ritenere che a tale credito debba essere riconosciuta natura prededotta ai sensi dell'art. 111 legge fall..

Applicando in modo acritico i presupposti delle prededuzioni correremmo, dunque, il rischio di reputare soddisfatti i criteri cui

---

<sup>25</sup> Sentenze della Corte UE 18 ottobre 2012, causa C-234/11 e 16 giugno 2016, causa C-229/15, cit.

normalmente si ricorre per identificare i crediti prededotti: quello *cronologico*, in base al quale tali sono i crediti sorti dopo l'apertura della procedura, quello *soggettivo*, per il quale l'obbligazione è a carico della massa se riconducibile alla attività contrattuale degli organi della procedura, e quello *strumentale*, che ha riguardo alla funzione del negozio stipulato dal curatore al fine di rendere possibile l'acquisizione, l'amministrazione e la liquidazione dei beni del debitore nell'interesse dei creditori.<sup>26</sup>

L'approccio alla questione deve pertanto essere molto più cauto, non potendosi ignorare i principi enucleati dalla Cassazione in tema di IVA che abbiamo ricordato e che sono stati molto ben compendati nella sentenza n. 14620/2019.

Se, infatti, la dichiarazione di fallimento comporta la cessazione dell'attività e la posizione IVA maturata in data anteriore si *crystallizza* per dar modo all'Amministrazione finanziaria di insinuare al passivo il proprio credito, è ragionevole affermare che la dichiarazione di fallimento comporta l'*immediata scadenza del debito da rettifica* e la sua appostazione al passivo *per intero* quale debito relativo al periodo anteriore, così come avviene quando si verifica la normale cessazione dell'attività.

Abbiamo ricordato che non possono esservi dubbi sul fatto che l'apertura della liquidazione equivale alla cessazione dell'attività<sup>27</sup> e che, nell'ipotesi di cessazione, si applica il comma 6 dell'art. 19-*bis* 2 d.P.R. 633/1972.

Ebbene, proprio sulla base di questi presupposti, il debito da rettifica della detrazione a carico del contribuente dovrebbe

---

<sup>26</sup> Questa classificazione la si trova in *La legge fallimentare, Commentario*, a cura di FERRO, sub art. 111-*bis*. Sul tema della prededuzione anche LEUZZI, *Dalla crisi all'emergenza: la prededuzione al tempo del Covid-19*, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it); BOZZA, *I criteri per la distribuzione delle prededuzioni tra il ricavato dei beni messi a disposizione dei creditori dal debitore concordatario*, in *Fallimento*, 2015, 701; BONATO, *Concessione e perdita della prededuzione tra legge fallimentare e Codice della crisi – Un'analisi diacronica*, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it); MARINO E CARMINATI, *La graduazione dei crediti prededucibili: un tentativo di sistematizzazione*, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it); BONFATTI, *I "cerchi concentrici" della concorsualità e la prededuzione dei crediti ("dentro o fuori"?)*, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it); VELLA, *L'interpretazione autentica dell'art. 111, co. 2, l.fall. e i nuovi orizzonti della prededuzione pre-concordataria*, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it).

<sup>27</sup> Cass. 14620/2019, *cit.*; Cass. 8642/2009, *cit.*.

essere quantificato per intero e subito al momento della dichiarazione di apertura della procedura, come se si verificasse una cessione a titolo oneroso dei cespiti alla data del fallimento, e tale debito dovrebbe essere comunicato all'Amministrazione finanziaria con il modello 74-*bis*.<sup>28</sup>

In condizioni normali, quando cioè l'imprenditore non è sottoposto a procedura concorsuale, non ha particolare importanza stabilire se il credito da rettifica della detrazione ex art. 19-*bis* 2 D.P.R. 633/1972 sia o meno un credito "nuovo", che sorge per effetto delle operazioni poste in essere dal contribuente durante il periodo di osservazione, e ciò in quanto il contribuente è sempre il medesimo.

Senonché il sopraggiungere di una procedura di liquidazione giudiziale muta radicalmente lo scenario.

La Corte di cassazione insegna, infatti,<sup>29</sup> che l'avvento di un simile procedimento provoca una netta cesura tra la gestione attuata dal debitore prima dell'apertura del concorso e la gestione successiva che è posta in essere dal soggetto chiamato ad amministrare il patrimonio dell'impresa nell'interesse dei creditori. Il debito IVA riconducibile all'operato dell'imprenditore anteriore alla procedura si considera, invero, *scaduto di diritto* e partecipa al concorso unitamente a tutti i crediti (anteriori) che a quella data si cristallizzano e rimangono soggetti alla regola della *par condicio creditorum*.

Ma è possibile ricorrere anche ad un secondo ordine di ragioni per dubitare dell'efficienza, nel caso di specie, di un criterio, quale quello cronologico, in forza del quale si vorrebbe attribuire la prededuzione ad un credito per il solo fatto di essere sorto in occasione della procedura.

Come autorevole dottrina ha infatti osservato, il criterio temporale indicato letteralmente dall'art. 111, comma 2, legge fall., deve essere integrato con l'elemento *soggettivo* costituito

---

<sup>28</sup> Conclusione, questa, che non è contraddetta dalle Istruzioni dell'agenzia delle Entrate al modello 74-*bis*, nelle quali viene specificato che nel rigo AF23 deve essere indicato "l'ammontare dell'Iva ammessa in detrazione, tenuto conto dei limiti previsti dagli articoli 19, 19-*bis*, 19-*bis*1 e 19-*bis*2", con la precisazione che, seguendo la nostra tesi, la rettifica dovrebbe computare da subito l'intero importo come se il periodo di osservazione si concludesse alla data di apertura della procedura.

<sup>29</sup> Cass. civ., sez. trib., 29 maggio 2019, n. 14620, *cit.*.

dalla riferibilità del credito all'attività degli organi della procedura, poiché, in difetto di tale integrazione, si correrebbe il rischio di riconoscere la prededucibilità a crediti non funzionali alle esigenze del procedimento per il solo fatto di apparire come se fossero sorti in occasione dello stesso.<sup>30</sup>

La mera circostanza per la quale, quando il contribuente si trova *in bonis*, il credito da rettifica della detrazione IVA originaria sorge nel momento in cui i beni vengono ceduti, non può esaurire la valutazione circa il momento genetico del credito con riferimento ad una procedura concorsuale coattiva. Porsi in una simile prospettiva, porterebbe non solo alla negazione degli effetti della dichiarazione di cui al modello IVA 74-*bis*, ma condurrebbe anche alla violazione del criterio soggettivo menzionato dalla Suprema corte della riferibilità del credito alla attività degli organi della procedura, laddove il credito è invece riferibile alla detrazione operata dall'impresa prima del fallimento.

Il credito in questione nasce, in realtà, nell'ambito di una fattispecie a formazione progressiva che ha inizio nel momento della detrazione iniziale operata dall'impresa *prima dell'inizio della procedura* ed è al compimento di detta operazione che occorre aver riguardo per individuarne il *fatto genetico*.<sup>31</sup>

Come ha correttamente ricordato la Corte di legittimità, per stabilire se un credito debba essere collocato al passivo in concorso con gli altri creditori, o invece in prededucazione (e quindi a carico della massa) - in quanto sorto in corso di procedura ai sensi dell'art. 111 l.f. - ciò che rileva è il suo fatto

---

<sup>30</sup> LEUZZI, *Dalla crisi all'emergenza: la prededucazione al tempo del Covid-19*, cit., e, evidenziata dall'Autore, Cass. civ., sez. I, 24 Gennaio 2014, n. 1513, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it), <http://mobile.ilcaso.it/sentenze/ultime/9984> la quale testualmente afferma: «Il primo criterio, che fa riferimento all'elemento cronologico ("in occasione"), deve essere integrato, per avere un senso compiuto, con un implicito elemento soggettivo e cioè quello della riferibilità del credito alla attività degli organi della procedura; in difetto di una tale integrazione il criterio in questione sarebbe palesemente irragionevole in quanto porterebbe a considerare come prededucibili, per il solo fatto di essere sorti in occasione della procedura, i crediti conseguenti ad attività del debitore non funzionali ad esigenze della stessa.»

<sup>31</sup> L'imprenditore beneficia della detrazione IVA a condizione che in occasione delle operazioni che eseguirà negli anni successivi (il c.d. "periodo di osservazione") rispetti determinate regole dettate dal legislatore affinché venga rispettato il principio di neutralità dell'IVA.

genetico<sup>32</sup>. E, nel caso di cui stiamo parlando, tale fatto deve essere individuato nella detrazione generale dell'IVA operata dall'imprenditore ancora *in bonis*, alla quale è seguita la cessazione dell'attività determinata dall'apertura della procedura di liquidazione giudiziale.

## 5. Conclusioni.

La soluzione offerta in questa riflessione, di applicare e considerare il fallimento come evento straordinario assimilato alla cessazione dell'attività e di calcolare la rettifica della detrazione IVA originariamente effettuata dal fallito come se si fosse in presenza di una cessione a titolo oneroso del bene (sesto comma dell'art. 19-*bis* 2) si pone come proposta logicamente coerente con la speciale disciplina che regola la fattispecie, con la Direttiva IVA e con l'interpretazione data dalla sentenza UE 16 giugno 2015.

La prospettiva offerta si rivela anche armonica nel contesto del sistema della concorsualità e della procedura fallimentare, in particolare con il principio della parità di trattamento dei creditori, il quale si estrinseca in molte norme, non ultima quella contenuta nell'art. 55 legge fall. che codifica la regola della scadenza, alla data del fallimento e limitatamente ai fini del concorso, delle obbligazioni pecuniarie.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Così Cass. civ., sez. Trib., 29 maggio 2019, n. 14620, cit., Cass. Sez. I, 7 giugno 2013, n. 14418; Cass. civ., sez. I, 31 agosto 2010, n. 18915; Cass., sez. lav., 27 aprile 2010, n. 10025.

<sup>33</sup> La regola della scadenza, ai fini del concorso, di tutti i debiti pecuniarì trova la sua ragion d'essere nella necessità di regolare il concorso nei confronti di tutti i creditori, anche di quelli le cui obbligazioni non siano scadute, e di rispettare il principio della parità di trattamento degli stessi, parità che non si avrebbe se i debiti non scaduti o quelli sottoposti a condizione non partecipassero al concorso o venissero in rilievo in tempi diversi e successivi alla dichiarazione di fallimento che segna il momento della c.d. "cristallizzazione" dei debiti anteriori. Sul punto si vedano SATTÀ, *Manuale di diritto fallimentare*, Padova, 1999, 96, 190; PAJARDI, a cura di, *Codice del Fallimento*, Milano, 1997, 93, 359; PERRINO, Commento sub art. 55 l.f., in *Comm. Nigro, Sandulli, Santoro*, I, 2010.