

Risposta n. 164

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 – IVA a esigibilità differita – prestazioni effettuate e fatturate ante concordato preventivo e riscosse successivamente*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società **ALFA** ha svolto l'attività di rimessa, custodia e commercio di veicoli, fino al luglio 2013, quando a seguito dell'affitto del ramo aziendale alla società **BETA** ha cessato l'attività.

Cessata l'attività operativa, con il deposito della domanda di concordato preventivo con riserva, *ex* articolo 161 della Legge Fallimentare, è stata dichiarata aperta la procedura di concordato preventivo, conclusasi con decreto di omologa del concordato e nomina del liquidatore giudiziale.

Negli anni 2012-2013, la società aveva svolto prestazioni di servizi nei confronti di enti pubblici, per la custodia di veicoli destinati alla confisca, per le quali ha emesso fatture con IVA a esigibilità differita *ex* articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, indicando il periodo di custodia e la tariffa applicata.

A causa del mancato pagamento, la società ha avviato un contenzioso nei confronti dell'ente pubblico, ottenendo l'emissione di due decreti ingiuntivi.

In seguito all'omologa del concordato, il liquidatore giudiziale, rappresentante della massa dei creditori, nell'esercizio della propria funzione, ha avviato le attività di recupero del credito ottenendo, nel 2017 e nel 2018, il pagamento del credito maturato per il servizio di custodia oggetto di decreto ingiuntivo, tra cui anche le somme riferibili alle fatture emesse con IVA differita.

In ipotesi ordinaria, a seguito del pagamento, l'IVA sospesa diverrebbe esigibile. Tuttavia, nel caso di specie, in presenza di società soggetta a procedura concorsuale, tale pagamento in prededuzione potrebbe risultare lesivo della *par condicio creditorum*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

ALFA ritiene che l'IVA in sospensione relativa a prestazioni di servizio rese in data antecedente al deposito della proposta di concordato, ma il cui pagamento è stato eseguito in data successiva, rientri tra i debiti di natura concorsuale, trattandosi di un credito che, dal punto di vista civilistico, trova la propria genesi in un momento antecedente alla procedura concorsuale.

Con la sentenza n. 2438 del 3 febbraio 2006 della Corte di Cassazione in tema di IVA dei professionisti, infatti, è stato affermato che *“la disposizione dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, 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 a esso soggettivamente e funzionalmente connesso...”*.

La fonte normativa che consente l'emissione di fatture con IVA in sospensione d'imposta nei confronti di enti pubblici è esattamente il medesimo articolo 6 del d.P.R. 633/72, che recita: *“L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si*

considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e quindi, per le prestazioni di servizi, all'atto del pagamento del corrispettivo, tuttavia, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ... agli enti pubblici territoriali l'imposta diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi". Secondo la Cassazione, il fatto che in base all'articolo 6 possano essere differiti la fatturazione ovvero il versamento dell'IVA non muta la natura di tale IVA, che rimane debito concorsuale e non della massa; ciò perché civilisticamente l'evento generatore di tale debito, che è la prestazione (e non la fatturazione o il pagamento), è anteriore al fallimento.

Sulla base di tale impostazione, poiché l'evento generatore dell'IVA, anche se essa diviene esigibile al momento del pagamento, è la prestazione effettuata dalla società prima del concordato, l'istante ritiene che tale debito sia concorsuale, da pagare in sede di riparto.

Di conseguenza, intende procedere alla trasmissione della dichiarazione IVA integrativa per l'anno 2017 e alla trasmissione della dichiarazione IVA da presentare per l'anno 2018, esponendo l'IVA sospesa riferita alle fatture, emesse nei confronti degli Enti Pubblici, incassate nell'anno di riferimento, tra l'IVA a debito, in mancanza di uno specifico rigo nel modello ministeriale. L'importo, esposto a debito per ciascun anno di imposta, in quanto debito di natura concorsuale, sarà pagato in sede di riparto, rispettando l'ordine di distribuzione secondo i principi che regolano la *par condicio creditorum*.

L'Agenzia delle Entrate e l'Agente della Riscossione dovranno pertanto determinare l'eventuale importo a ruolo per IVA, inibendo il normale controllo automatizzato e le procedure di riscossione, al fine di tener conto della speciale normativa vigente in tema concorsuale.

Alla luce delle condizioni di obiettiva incertezza, nel caso di orientamento contrario alla soluzione prospettata, chiede, di essere eventualmente rimessa in termini, per consentire alla procedura concorsuale di relazionare agli organi di procedura al fine di ottenere le eventuali autorizzazioni di legge per l'eventuale versamento dell'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'istante pone la questione se l'IVA a esigibilità differita, relativa ad alcune prestazioni fatturate ai sensi dell'articolo 6, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prima della procedura concorsuale, ma pagate successivamente all'apertura della stessa, sia riconducibile tra i crediti prededucibili, ovvero tra i crediti concorsuali.

Al riguardo, si osserva che l'articolo 111 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (Legge Fallimentare), così come modificato dal decreto legislativo 12 settembre 2007, n. 169, ha introdotto la nozione di crediti "prededucibili", annoverando fra questi "*quelli così qualificati da una specifica disposizione di legge, e quelli sorti in occasione o in funzione delle procedure concorsuali*", distinguendoli così da quelli "concorsuali".

Pertanto, i criteri necessari (e alternativi) per attribuire la prededucibilità sono:

- a) quello della specifica previsione normativa;
- b) quello cronologico;
- c) quello funzionale.

Al riguardo, la Corte di Cassazione, al fine di individuare quale sia il credito sorto in occasione o in funzione delle procedure concorsuali (c.d. credito della massa o della procedura), ha stabilito che tale deve essere considerato "*...il credito... 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., da ultimo, sentenza n. 8222 dell'11 aprile 2011).

Per quanto concerne le operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni, si ricorda che, come chiarito con la circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997, *"il comma 5 dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, stabiliva, com'è noto, - nella sua previgente formulazione - che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti dello Stato, degli enti pubblici territoriali, eccetera, si consideravano in ogni caso "effettuate" all'atto del pagamento del corrispettivo e non, come previsto in linea generale, al momento della consegna o spedizione dei beni, dell'emissione della fattura, della stipulazione del contratto e così via.*

Con l'introduzione del concetto di esigibilità dell'imposta disposto dal d.lgs. n. 313 del 1997, non viene più differito, per le operazioni in questione, il momento della loro effettuazione - che viene, quindi, ad essere ancorato al verificarsi degli eventi all'uopo previsti in via generale - ma viene rinviato all'atto del pagamento del corrispettivo soltanto il momento in cui l'imposta diviene esigibile".

La nozione di "esigibilità" dell'imposta è intesa come diritto dell'Erario a percepire il tributo a partire da un determinato momento (che, nel caso di specie, coincide con il pagamento del corrispettivo da parte dell'ente cessionario o committente, a favore del cedente o prestatore). Diversamente, il momento in cui l'operazione si intende "effettuata" *"resta ancorato al verificarsi degli eventi all'uopo previsti in via generale"*, vale a dire al momento della consegna o spedizione dei beni, dell'emissione della fattura e così via. Con l'ulteriore conseguenza che, da un lato, la fattura a esigibilità differita emessa dal cedente o prestatore è da considerarsi fattura definitiva e, dall'altro, che l'aliquota IVA applicata all'operazione è anch'essa definitiva, non più suscettibile di variazione, in caso di successive modifiche legislative.

Con riferimento all'oggetto specifico del presente interpello, si ritiene, pertanto, che tale principio possa trovare applicazione anche nel caso di procedure concorsuali dell'operatore cedente o prestatore.

Pertanto, posto che le operazioni in questione si considerano effettuate al momento di emissione della fattura, in base ai criteri ordinari stabiliti dall'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, il credito IVA dell'Erario relativo alle operazioni stesse non può essere considerato sorto "*in occasione o in funzione delle procedure concorsuali*", anche se il pagamento della prestazione o cessione si è verificato successivamente all'apertura della procedura concorsuale.

Lo stesso, in quanto debito di natura concorsuale, sarà pagato in sede di riparto, rispettando l'ordine di distribuzione secondo i principi che regolano la *par condicio creditorum*.

Di conseguenza, l'istante potrà presentare la dichiarazione integrativa per l'anno 2017 e per l'anno 2018, in relazione alle somme percepite in tali anni a seguito dei decreti ingiuntivi e in relazione all'IVA divenuta esigibile. Come illustrato in via generale nelle istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione IVA, dopo aver barrato la casella 2 nel riquadro "Dati del contribuente" per indicare che si trova in concordato preventivo, il contribuente, per ciascuna delle dichiarazioni integrative per gli anni d'imposta nel corso dei quali si è verificata l'esigibilità dell'imposta, dovrà indicare le operazioni effettuate ai sensi del quinto comma dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 nella sezione 2 del quadro VE, nel rigo corrispondente all'aliquota applicata, e nel rigo VE39 per diminuire il volume d'affari dell'ammontare delle operazioni che hanno concorso al volume d'affari dell'anno o di anni precedenti.

Pertanto, sarà cura del liquidatore giudiziale rendere nota all'Amministrazione la circostanza che l'IVA, indicata nelle dichiarazioni integrative presentate, si riferisce ad operazioni effettuate anteriormente alla procedura concordataria, al fine di gestirla in sede di riparto.

IL DIRETTORE CENTRALE

firmato digitalmente