rag. Simone Gori
Componente della Commissione di studio sul fallimento
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Pistoia

PROBLEMATICHE CONNESSE ALLA CORRESPONSIONE DI SOMME AI PROFESSIONISTI IN SEDE DI RIPARTO NEL FALLIMENTO

Le modalità di fatturazione, in sede di riparto parziale/finale, dei crediti per prestazioni professionali effettuate in favore del soggetto fallito ante-fallimento hanno da sempre generato orientamenti difformi tra i vari Tribunali a cui il legislatore non ha ancora posto soluzione. In questo contesto proveremo ad approfondire la dibattuta questione oltre che dal punto di vista prettamente fallimentare anche dal punto di vista tributario.

Ad oggi, mentre nulla questio sulla collocazione privilegiata generale-mobiliare dei crediti per retribuzioni dei professionisti, ai sensi del 2° comma dell'art. 2751-bis C.C., molte questioni attengono alla natura del credito di rivalsa IVA e degli altri accessori (contributi previdenziali, interessi, spese ec) indicati in parcella; quanto all'aspetto tributario, le prestazioni professionali sono annoverate tra le prestazioni di servizi che, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972, vengono normalmente fatturate al momento del pagamento del corrispettivo con contestuale applicazione della ritenuta d'acconto ai fini IRPEF anche in ambito concorsuale.

L'annosa questione è generata dal **credito da rivalsa IVA** vantato dal professionista verso la procedura ed in particolare se esso sia concorsuale o pre deducibile e, nel primo caso, se sia privilegiato o chirografario.

Secondo una parte della dottrina il credito da rivalsa IVA costituisce accessorio del credito principale e come tale deve essere compreso nel piano di riparto con lo stesso grado di privilegio del credito principale. Questa impostazione tuttavia non può essere accolta perché il legislatore ha riservato a queste due tipologie di credito distinti privilegi e distinta collocazione di grado. Questa tesi è stata peraltro confermata dalla Corte di Cassazione. Sebbene l'art. 18 del D.P.R. 633/1972 annoveri il credito da rivalsa IVA tra i crediti muniti di privilegio generale sui beni mobili, la dottrina e la giurisprudenza sono ormai concordi nel ritenere superata questa tesi, considerando di fatto abrogato il citato articolo 18 per una evidente discrasia con quanto disposto dal Codice Civile agli articoli 2758 (2° comma) 2772 (3° comma) e 2752 (3° comma). Superata questa impasse non può che dedursi che il credito da rivalsa IVA debba essere ammesso con **privilegio speciale** (mobiliare o immobiliare) sui beni che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si è riferito il servizio. Tuttavia nella maggioranza dei casi le prestazioni professionali non sono ricollegate ad alcun bene specifico e pertanto il privilegio non trova applicazione. Una parte della dottrina ha sostenuto la tesi della prededucibilità ex art. 111 e 111-bis L.F. ma anche tale tesi non può essere accolta con favore in quanto i debiti della massa prededucibili dall'attivo sono solo quelli assunti dagli organi fallimentari e l'IVA, pur diventando esigibile al momento del pagamento o dell'emissione della fattura, è comunque un debito relativo ad una prestazione erogata al soggetto fallito e quindi per finalità estranee alla procedura concorsuale. L'esclusione dalla prededucibilità è stata peraltro confermata dalla giurisprudenza (Cass. n. 8222 del 11/04/2011).

In conclusione possiamo quindi affermare che il credito da rivalsa IVA per prestazioni professionali nella maggioranza dei casi rappresenta un **credito chirografario.**

Per quanto attiene invece alla rivalsa del contributo integrativo ed alle spese anticipate addebitate in fattura non vi sono dubbi circa la natura chirografaria. Tuttavia nel caso della Cassa di Previdenza dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, il contributo integrativo deve essere ammesso in privilegio ex art. 2751-Bis n. 2 C.C.. Le fonti normative sono da ricercare nelle leggi di riforma delle due casse di previdenza ovvero la Legge n. 21/1986 per la Cassa Previdenza dei Dottori Commercialisti e la Legge n. 414/1991 per la Cassa Ragionieri.

Completato questo primo quadro occorre passare agli aspetti prettamente pratici ovvero al comportamento da tenere al momento del riparto e della relativa fatturazione da parte del professionista dell'importo percepito.

In estrema sintesi possiamo due casi:

A - il professionista che ha già emesso fattura anteriormente alla dichiarazione di fallimento e che con tale titolo è stato ammesso allo stato passivo della procedura;

B - il professionista che è stato ammesso allo stato passivo limitandosi a produrre una pre parcella ed

emetterà fattura solo al momento del pagamento del riparto in suo favore (caso assai più frequente).

Nel caso di fattura già emessa il creditore non farà altro che dare quietanza del pagamento ricevuto e, quando questo fosse stato parziale, provvederà ad emettere, alla data di chiusura della procedura, una nota di variazione I.V.A. ex art. 26 D.P.R. 633/1972.

Nel caso in cui però il professionista si sia insinuato sulla scorta di un preavviso di notula o una fattura pro forma, si ipotizzano, in caso di pagamenti parziali, due soluzioni:

1. A fronte della somma pagata dalla procedura, a titolo di imponibile privilegiato, il professionista procede allo scorporo dell'IVA riducendosi di fatto il compenso; tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 127/E del 03.04.2008;
2. A fronte del parziale o totale pagamento dell'imponibile al professionista (al netto della ritenuta di acconto che sarà versata dal Curatore nei termini di legge) lo stesso emetterà fattura con base imponibile di pari importo, aggiungendo cassa di previdenza e I.V.A. senza tuttavia riceverne il pagamento. Alla chiusura della procedura il professionista emetterà nota di variazione ex art. 26 D.P.R. 633/1972 recuperando così l'I.V.A. non riscossa.

RIPARTO PARZIALE DI COMPLESSIVI EURO 700,00 – (Insinuazione allo stato passivo con pre-parcella)

Descrizione	natura	stato passivo	Ipotesi 1	Ipotesi 2a	Ipotesi 2b
Onorari	P	1.000,00	551,70	673,08	700,00
Cassa di Previdenza	P/C	40,00	22,07	26,92	28,00
Imponibile Iva		1.040,00	573,77	700,00	728,00
Iva	C	228,80	126,23	154,00	160,16
Totale lordo		1.268,80	700,00	854,00	888,16
Ritenuta acconto	P	200,00	110,34	134,62	140,00
Totale netto		1.068,80	589,66	719,39	748,16

- Ipotesi 1 segue le indicazioni contenute nella risoluzione ministeriale 127/E del 208.
- Ipotesi 2a rappresenta un professionista appartenente all'ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
- Ipotesi 2b rappresenta altri professionisti.

In caso di fatturazione con le modalità di Ipotesi 1, il professionista non sarà tenuto ad emettere alcuna nota di variazione; contrariamente, fatturando con le modalità di Ipotesi 2a e 2b, il professionista, per la parte insoddisfatta, potrà procedere all'emissione della nota di variazione dal momento in cui sarà trascorso il termine per le osservazioni al decreto di esecutività del piano di riparto finale ovvero, in ipotesi di assenza di riparti, dal decorso del termine per il reclamo di cui all'art. 119 L.F.. Questa Ipotesi oltre a determinare una perdita degli onorari del professionista, determina per il Curatore il sorgere di un credito I.v.a. pari a quello indicato in fattura pagata e che, nel riparto finale, non potrà essere redistribuito restando ad esclusivo vantaggio dell'Erario.

Quanto prospettato con la soluzione 2 risponde esattamente ai principi di concorsualità nella ripartizione dell'attivo fallimentare in quanto replica ciò che già avviene nel caso in cui la fattura/parcella sia stata emessa prima del fallimento. Nello specifico questa soluzione risulta neutra per il professionista in quanto lo stesso potrà vedesi riconosciuto, seppur temporalmente differito alla data di emissione della nota di variazione, il credito dell'I.v.a. versata ma non incassata; di contro il Curatore ottiene un credito verso l'Erario pari all'I.v.a. della fattura ricevuta dal professionista, ancorché non pagata e pertanto la possibilità di detrarre la stessa o di utilizzarla in compensazione.

Nel caso di mancata ricezione della fattura, il Curatore deve procedere con l'emissione di un autofattura-denuncia, nel termine di quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione che si riduce a 30 giorni nel caso di ricezione di fattura irregolare.

Nel caso in cui un professionista intenda cessare l'attività prima dell'avvenuto riparto, secondo la risoluzione 232/E del 20.08.2009, il professionista dovrà anticipare la fatturazione del credito concorsuale ancorché da riscuotere, diversamente dovrà mantenere in essere la partita I.v.a.

Stante quanto sopra esposto, un tempestivo intervento dal parte del legislatore sarebbe quanto meno auspicabile.

Simone Gori