

Direzione

Gianvito Giannelli, Ugo Patroni Griffi, Antonio Felice Uricchio

Comitato scientifico

Sabino Fortunato (**coordinatore**) - Lorenzo De Angelis - Pietro Masi - Cinzia Motti - Antonio Nuzzo - Luigi Filippo Paolucci - Salvatore Patti - Michele Sandulli - Gustavo Visentini

Redazione di Bari

Emma Sabatelli, Giuseppina Pellegrino, Eustachio Cardinale, Francesco Belviso, Rosella Calderazzi, Barbara Francone, Anna De Simone, Valentino Lenoci, Enrico Scoditti, Emma Chicco, Claudio D'Alonzo, Giuditta Lagonigro, Manuela Magistro, Francesco Salerno, Concetta Simone, Rocco Lombardi

Redazione di Foggia

Michele Bertani, Andrea Tucci, Giuseppe Di Sabato, Corrado Aquilino, Pierluigi Pellegrino, Grazia Pennella, Annalisa Postiglione

Redazione di Lecce

Maria Cecilia Cardarelli, Alessandro Silvestrini, Giuseppe Positano, Andrea Sticchi Damiani

Redazione di Napoli

Andrea Patroni Griffi, Alfonso M. Cecere, Nicola De Luca, Carlo Iannello, Sergio Marotta, Francesco Sbordone, Pasquale Serrao d'Aquino

Redazione di Roma

Giustino Enzo Di Cecco, Paolo Valensise, Vincenzo Vitalone, Valeria Panzironi, Ermanno La Marca, Valentina Depau, Davide De Filippis

Redazione di Taranto

Daniela Caterino, Giuseppe Labanca, Cira Grippa, Gabriele Dell'Atti, Giuseppe Sanseverino, Pietro Genoviva, Francesco Sporta Caputi, Barbara Mele

Direzione

Piazza Luigi di Savoia n. 41/a
70100 – BARI - (Italy)
tel. (+39) 080 5246122 • fax (+39) 080 5247329
direzione.ibattellidelreno@uniba.it

Coordinatore della pubblicazione on-line: Giuseppe Sanseverino
Redazione: presso il Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo:
Società, Ambiente, Culture - Sezione di Economia -
Via Lago Maggiore angolo Via Ancona
74121 - TARANTO - (Italy)
tel (+39) 099 7720616 • fax (+39) 099 7723011
redazione.ibattellidelreno@uniba.it
giuseppe.sanseverino@uniba.it

ISSN 2282-2461 I Battelli del Reno [on line]

I Battelli del Reno, rivista on line di diritto ed economia dell'impresa, è registrata presso il Tribunale di Bari (decreto n. 16/2012)

La rivista è licenziata con Creative Commons Attribuzione – Non commerciale - Non opere derivate 3.0 Italia (CC BY-NC-ND 3.0 IT)

GIURISPRUDENZA

I

Cassazione Civile, Sez. I, 30 dicembre 2021, n. 42072 - Pres. M. Cristiano - Est. A. Pazzi – Avv. M. Benvenuto c. Fallimento Industria Alimentare Mediterranea s.r.l. in Liquidazione

(Parole chiave) Compenso professionale – fallimento – stato passivo - prededuzione – I.V.A. e oneri previdenziali - ammissibilità

Lo scritto esamina, alla luce degli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali, la natura del credito di rivalsa iva e degli oneri previdenziali, relativi al compenso del professionista per attività maturata prima del fallimento, ammettendone la prededucibilità poiché soggettivamente e funzionalmente connessi al compenso professionale.

Il primo motivo di ricorso denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 111, comma 2, l. fall. nonché l'omesso esame di un fatto decisivo e discusso fra la parti, perché il tribunale ha ammesso il credito a titolo di I.V.A. e oneri previdenziali in chirografo anziché in prededuzione, senza tener conto del pacifico rapporto di connessione, soggettivo e funzionale, di tali voci di credito con il compenso professionale già collocato in prededuzione.

Il motivo è fondato

Nelle procedure concorsuali la prededuzione attribuisce — secondo la giurisprudenza di questa Corte - non una causa di prelazione, ma una precedenza processuale, in ragione della strumentalità dell'attività da cui il credito consegue agli scopi della procedura, onde renderla più efficiente; dunque, mentre il privilegio, quale eccezione alla par condicio creditorum, riconosce una preferenza ad alcuni creditori e su certi beni, nasce fuori e prima del processo esecutivo, ha natura sostanziale e si trova in rapporto di accessorietà con il credito garantito, poiché ne suppone l'esistenza e lo segue, la prededuzione attribuisce una precedenza rispetto a tutti i creditori

sull'intero patrimonio del debitore e ha natura procedurale, perché nasce e si realizza in tale ambito e assiste il credito di massa finché esiste la procedura concorsuale in cui lo stesso ha avuto origine, venendo meno con la sua cessazione (Cass. 15724/2019).

Ciò posto, occorre poi ricordare che, sotto un profilo civilistico, il credito di rivalsa I.V.A., pur essendo autonomo rispetto al credito per il compenso professionale, risulta comunque soggettivamente e funzionalmente connesso ad esso, dato che ha il proprio evento generatore nella medesima prestazione professionale conclusasi prima della dichiarazione di fallimento (Cass. 1034/2017).

Analoghe considerazioni possono essere svolte rispetto al credito per oneri previdenziali, che trova nella prestazione professionale resa il suo presupposto. Ne discende che l'avvenuto riconoscimento della precedenza processuale in cui si risolve la prededuzione al credito concernente la prestazione professionale non può che estendersi ai crediti, quali quelli per rivalsa I.V.A. e oneri previdenziali, che con esso condividano il titolare, il fatto generatore e la funzione, giacché la valutazione di funzionalità prevista dall'art. 111, comma 2, l. fall. non può che condurre, rispetto a simili crediti, a un unico e coincidente approdo.

Il secondo motivo di ricorso deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 2751-bis, comma 1, n. 2, cod. civ., per avere il Tribunale ammesso il credito a titolo di I.V.A. e oneri previdenziali in chirografo anziché in privilegio, malgrado il nuovo tenore della norma, introdotto dalla L. 205/2007, dovesse ricevere immediata applicazione nell'ambito del procedimento di opposizione ancora pendente per tali voci di credito.

omissis

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara inammissibile il secondo, cassa il decreto impugnato in relazione al motivo accolto e, decidendo nel merito, ammette in prededuzione allo stato passivo del Fallimento di Industria Alimentare Mediterranea s.r.l. in liquidazione i crediti spettanti all'avv. Maurizio Benvenuto a titolo di I.V.A. e oneri previdenziali sul compenso professionale di € 132.478,68.

omissis

L'ammissibilità della prededuzione funzionale (al compenso professionale) dell'i.v.a. e degli oneri previdenziali del professionista nell'ambito di una procedura concorsuale

Introduzione

La vexata questio relativa all'ordine di graduazione con cui ammettere, in un fallimento, il credito I.V.A. ed i relativi oneri previdenziali spettanti sul compenso professionale di un avvocato (maturato antecedentemente l'apertura di tale procedura) è stata lungamente dibattuta sia in dottrina che in giurisprudenza.

Con riferimento agli avvocati, inizialmente si riteneva di dover ammettere l'I.V.A. in chirografo sulle somme effettivamente ripartite non potendo ipotizzarsi il privilegio ex art. 2758 co. 2 cod. civ. per mancanza del bene a cui si riferiva la prestazione, mentre gli oneri previdenziali venivano ammessi in privilegio ai sensi dell'art. 2754 cod. civ.¹

La curatela non avrebbe potuto corrispondere l'Iva, poiché la rivalsa non risultava sorretta da alcun privilegio, con la conseguenza della degradazione in chirografo di tale tributo e del (quasi sicuro) mancato pagamento.

La legge 27 dicembre 2017, n. 205, entrata in vigore l'1 gennaio 2018, ribaltava tale principio, almeno con riferimento all'iva di rivalsa, introducendo una rilevante novità ai sensi dell'art. 1 co. 474: "*All'articolo 2751-bis, numero 2), del codice civile, dopo le parole: "le retribuzioni dei professionisti" sono inserite le seguenti: ", compresi il contributo integrativo da versare alla rispettiva cassa di previdenza ed assistenza e il credito di rivalsa per l'imposta sul valore aggiunto"*, estendendo i) l'attribuzione del privilegio generale professionale al credito per rivalsa Iva del professionista, indipendentemente dall'esistenza del bene gravato; ii) a tutti i prestatori d'opera di cui all'art. 2751 bis n. 2 cod. civ. quanto già statuito in favore dei dottori commercialisti ex art. 11 della legge 29 gennaio 1986 n. 21².

La sentenza in commento, infine, come vedremo, modifica ulteriormente i suddetti orientamenti introducendo il rapporto di *connessione, soggettivo e funzionale, di tali voci di credito con il compenso professionale già collocato in prededuzione*.

Excursus storico

L'orientamento giurisprudenziale più risalente riteneva che il credito del professionista per rivalsa iva, non costituendo un mero accessorio di quello professionale, né implicando contestualità inscindibile tra pagamento dell'imposta sul corrispettivo e pagamento della rivalsa, aveva, ai fini dell'ammissione al passivo, una sua collocazione diversa da quella spettante al credito per prestazioni professionali sulla base delle norme sulla graduazione dei privilegi, e così non comportava la previsione nel piano di riparto del suo pagamento contestuale a quello del credito professionale³.

¹ Tribunale Genova, 20 febbraio 1995, Cass. civ., 2 febbraio 1995, n. 1227, Cass. civ., 1 febbraio 1995, n. 1115, Cass. civ., 13 dicembre 1996, n. 11143; in dottrina invece la tesi maggioritaria riteneva applicabile l'estensione della prededucibilità dei crediti professionali sorti in sede di amministrazione controllata o di concordato preventivo, nel successivo fallimento, Bozza-Schiavon, *L'accertamento dei crediti nel fallimento*, 1992, 585 ss., U. Apice, *Prededucibilità dei crediti sorti in pendenza del concordato preventivo*, in *Fallimento* 1988, 949; G. Lo Cascio, *Il concordato preventivo*, 1986, 289 ss.

²Cass. civ., 6 novembre 2013, n. 24970 e 17 maggio 2013, n. 12064, tale principio si era già consolidato con riferimento al concordato preventivo laddove il creditore privilegiato aveva diritto all'integrale soddisfazione anche nel caso in cui, al momento della domanda, il bene gravato dal privilegio non fosse più presente nel patrimonio del debitore.

³ Cass. civ., 27 ottobre 1982, n. 5623; conformi Cass. civ., 26 marzo 1992, n. 3715 e Cass. civ., 6 agosto 1993, n. 8556, in *Fallimento* 1994, 138, confermava la decisione di merito nella parte in cui aveva negato la contestuale "prededucibilità", a norma dell'art. 111 n. 1 l. fall., del credito per rivalsa Iva relativo a prestazioni

Anche la Corte Costituzionale, chiamata ad esprimersi in merito alla questione di legittimità costituzionale degli art. 2751 bis, n. 2, 2758 e 2778, n. 7, c. c. (nella parte in cui, prevedendo gradi diversi di privilegio per la retribuzione del professionista e per il credito di rivalsa iva su tale retribuzione, non assicuravano il recupero dell'imposta al medesimo) aveva ritenuto inammissibile il riferimento all'art. 3 Cost. e infondato quello all'art. 53 Cost.⁴

Gli Ermellini, poi, sostenevano che il credito del professionista avente ad oggetto la rivalsa per l'Iva, anticipata all'Erario in relazione a prestazioni effettuate a favore di un imprenditore poi dichiarato fallito, si riferisce a prestazioni anteriori alla dichiarazione di fallimento, caratterizzate dal c.d. rischio contrattuale generico, e non può, pertanto, essere pagato in prededuzione, dovendo invece sottostare alle regole del concorso, anche nei casi in cui la fattura relativa al compenso professionale, corrisposto dal curatore in sede di riparto, venga emessa nel corso della procedura fallimentare⁵.

La Suprema Corte - con altra importante pronuncia e sulla falsa riga di ulteriore precedente⁶ - rappresentava che il credito di rivalsa Iva di un professionista che, eseguite prestazioni a favore di imprenditore poi dichiarato fallito, emetta la fattura per il relativo compenso in costanza di fallimento (nella specie, a seguito del pagamento ricevuto in esecuzione di un riparto parziale) non è qualificabile come credito di massa, da soddisfare in prededuzione, in quanto la disposizione dell'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo

espletate dal professionista prima della dichiarazione di fallimento e da saldare in sede di riparto fallimentare, non ritenendo rilevante che le stesse, in base alla disciplina tributaria di cui all'art. 6 d.P.R. n. 633 del 1972, potessero considerarsi effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo; Cass. civ., 15 settembre 1995, n. 9763, in *Fallimento*, 1996, 4, 350, Cass. civ., 19 marzo 1996, n. 2312

⁴ Corte cost., 15/02/1984, n. 25, in *Fallimento*, 1984, 677, secondo cui è infondata anche la questione relativamente alla prestazione di servizi consistenti in opera intellettuale, poiché per il credito del professionista assistito da un privilegio (art. 2751 bis, n. 2, c.c. e art. 2777 c.c.), pozione rispetto a quello che garantisce il credito di rivalsa (art. 2778, n. 7, c.c.), potrebbe accadere, in sede di ripartizione dell'attivo nelle procedure concorsuali, che il medesimo riesca a realizzare il suo credito per le prestazioni ma non quello di rivalsa I.V.A., con la conseguenza che l'imposta verrebbe a gravare in via definitiva su di un soggetto che non è portatore della relativa capacità contributiva, essendo in materia di I.V.A. il consumo indice di tale capacità. Dello stesso avviso Tribunale Belluno, 24 gennaio 1990

⁵ Cass. civ., 4 giugno 1994, n. 5429 evidenzia, anche, che la rivalsa Iva costituisce, al pari del compenso del professionista, un debito del fallito, senza che ciò implichi violazione del principio costituzionale della capacità contributiva, poiché con la suddetta rivalsa è soltanto autorizzato un fenomeno di traslazione dell'onere economico dell'obbligazione tributaria della quale resta titolare il professionista in relazione all'operazione che determina spostamento di ricchezza mobile in suo favore; secondo B. Inzitari, *Effetti del fallimento per i creditori*, in commentario (a cura di) Scialoja Branca, 1988, 59 era necessario fare riferimento all'elemento identificabile come genetico sul piano sostanziale, in conformità al fondamentale disposto dell'art. 1173 cod. civ. al quale bisognava uniformarsi per stabilire la natura concorsuale o meno di un credito d'imposta, anche nell'ipotesi in cui la fattispecie si fosse completata in un momento successivo al fallimento rendendo esigibile il credito nei confronti del soggetto d'imposta.

⁶ Cass. civ., 6 agosto 1993, n. 8556, cit.

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, cosicchè, in particolare, dal punto di vista civilistico la prestazione professionale conclusasi prima della dichiarazione di fallimento rimane l'evento generatore del credito di rivalsa Iva, autonomo rispetto al credito per la prestazione, ma ad esso soggettivamente e funzionalmente connesso. Il medesimo credito di rivalsa può giovare del solo privilegio speciale di cui all'art. 2758 comma 2 c.c., nel testo di cui all'art. 5 della legge n. 426 del 1975 (la quale ha abrogato - per avere compiutamente regolato la materia - la previsione di un privilegio generale contenuta nell'art. 1 del d.P.R. 23 dicembre 1974 n. 687), nel caso in cui sussistano (anche se solo potenzialmente, al momento della verifica) beni - che il creditore ha l'onere di indicare in sede di domanda di ammissione al passivo - su cui la causa di prelazione possa attuarsi (circostanza che, quanto alla capienza, viene verificata nella fase di riparto). Nel caso, poi, in cui detto credito non trovi utile collocazione in sede concorsuale, non è configurabile una fattispecie di indebito arricchimento, ai sensi dell'art. 2041 c.c., in relazione al vantaggio conseguibile dal fallimento mediante la detrazione dell'Iva di cui alla fattura, poichè tale situazione è conseguenza del sistema normativo concorsuale⁷.

Dal 1999, poi, qualche pronuncia di merito – unitamente alla dottrina - cominciava a ritenere prededucibile il credito di rivalsa iva sul presupposto che l'obbligo della fatturazione sorgesse a carico del professionista non al momento dell'ammissione al passivo del credito (per prestazioni professionali) bensì al momento del riparto dell'attivo in suo favore⁸.

Sostanzialmente, si riteneva che il professionista avesse diritto alla prededuzione del credito di iva di rivalsa in quanto la prestazione si intendeva effettuata al momento dell'effettivo pagamento con il riparto.

Siffatta tesi veniva, però smentita da un autorevole commentatore il quale rappresentava di non comprendere a che titolo il credito di rivalsa iva potesse essere imputabile alla massa, in quanto verrebbero trattati diversamente professionisti che si trovano nella medesima posizione (quelli che avendo maturato un credito ante fallimento ed avendo emesso fattura non potrebbero chiedere la collocazione in prededuzione dell'iva di rivalsa) e verrebbero, al contempo, trattati in modo eguale i professionisti che hanno lavorato per il fallito e quelli che hanno lavorato per il curatore⁹.

Successivamente, un'altra sentenza di merito, avallata anche da eminente dottrina, precisava che la prededuzione dei crediti per rivalsa iva - per prestazioni rese

⁷ Cass. civ., 1 giugno 1995, n. 6149

⁸ Tribunale Roma, 6 maggio 1999, Tribunale Pisa 12 febbraio 1999; in dottrina dello stesso avviso: C. Zafarana, *Manuale Tributario del fallimento*, 1999, 39, Verna, *Collocazione privilegiata e chirografaria del credito del professionista*, in *Dir. Fallimentare*, 1997, 469;

⁹ M. Fabiani, *Un mito infranto: la certezza delle cause di prelazione*, in *Foro Italiano*, 2000, 1418

all'imprenditore prima della dichiarazione di fallimento – poteva essere ammissibile solo se il relativo compenso non fosse stato ancora fatturato al momento dell'apertura della procedura. Invece, con riferimento al contributo per la cassa di previdenza non sussistevano le medesime ragioni del credito di rivalsa iva, poiché costituente un credito che, alla stregua, di quello relativo alle prestazioni professionali, concorreva a formare la base imponibile per la determinazione dell'Iva e, ad esso, non poteva essere riconosciuta la prededucibilità rimanendo estraneo all'amministrazione del fallimento¹⁰.

La Suprema Corte, però, con altra decisione successiva, ritornava sui suoi passi e confermava quanto detto un decennio prima¹¹ circa la natura non prededucibile, ma privilegiata del credito di rivalsa IVA per prestazioni espletate a favore di imprenditore poi dichiarato fallito con relativa emissione successiva della propria fattura professionale, trattandosi di credito autonomo rispetto al credito per la prestazione, ma ad esso soggettivamente e funzionalmente connesso¹².

Siffatto orientamento è stato avallato, nell'ultimo decennio, dalla giurisprudenza di legittimità¹³ sino all'emissione della sentenza in commento, mentre la dottrina maggioritaria riteneva che i crediti per prestazioni professionali ammessi al passivo, sulla scorta di proposte di parcella, il credito di rivalsa dell'Iva sui compensi pagati in sede di riparto, sorgendo ex art. 6, terzo comma, d.p.r. n. 633/1972 al momento del pagamento del corrispettivo, dovrebbe rientrare nel novero dei debiti di massa ed essere quindi pagato in via prededucibile, determinandosi altrimenti un indebito arricchimento da parte del fallimento che potrebbe detrarre o chiedere il rimborso dell'intero ammontare dell'imposta esposta in fattura senza che la stessa abbia trovato soddisfazione in ambito concorsuale¹⁴.

¹⁰ Tribunale Genova, 7 novembre 2001; in dottrina dello stesso avviso: F. Brighenti, *Fallimento, professionisti e rivalsa iva: la Cassazione insiste ma non convince*, in Boll. Tributario, 1995, 67 e ss.; G. Verna, *Natura del credito per iva di rivalsa dopo la dichiarazione di fallimento del debitore*, in Boll. Tributario, 1989, 259; contra E. Stasi, *Natura dei crediti per rivalsa IVA derivanti da prestazioni professionali ante fallimento*, in Fallimento, 2002, 1235 e ss., A. Turchi, *Non è prededucibile il credito di rivalsa Iva del professionista relativo a prestazioni rese prima del fallimento*, in Giur. it., 2009, 245.

¹¹ Cass. civ., 1 giugno 1995, n. 6149 cit.

¹² Cass. civ., 12 giugno 2008, n. 15690, in Fallimento, 2008, 1468

¹³ Cass. civ., 14 marzo 2018, n. 6245, Cass. civ., 17 gennaio 2017, n. 1034, in *Fisco*, 2017, 8, 782, Cass. civ., 3 luglio 2015, n. 13771, Cass. civ., 14 febbraio 2011, n. 3582; conforme solo parzialmente Cass. Civ., 3 dicembre 2018, n. 31188 secondo cui quel medesimo credito di rivalsa, non essendo sorto verso la gestione fallimentare, come spesa o credito dell'amministrazione, o dall'esercizio provvisorio, può giovare del solo privilegio speciale di cui all'art. 2758, comma 2, c.c. nel caso in cui sussistano beni - che il creditore ha l'onere di indicare in sede di domanda di ammissione al passivo - su cui esercitare la causa di prelazione; Cass. 11 aprile 2011, n. 8222, con nota di A. Di Amato, in Fallimento, 2012, 1, 126

¹⁴ D. Benzi, *Il trattamento dell'Iva sulle prestazioni professionali pagate in sede di riparto fallimentare*, in Dir. fall., 2008, 661 ss.; C. Zafarana, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, 2010, 354 ss.

Infine, la Corte di Cassazione ha confermato tale orientamento, circa la natura concorsuale del credito da rivalsa iva, con relativa impossibilità di riconoscimento quale credito prededucibile sulla distinzione prevista dalla Direttiva 112/CE/2006 (e ancor prima dalla VI Direttiva CEE) tra la nozione di "fatto generatore dell'obbligazione tributaria" e quella di "esigibilità dell'imposta" (riferita alla sola fase di riscossione del tributo, ovverosia al momento da cui l'Erario ha diritto di pretendere il versamento): poiché l'esecuzione della prestazione di servizi costituisce il fatto generatore dell'obbligazione tributaria, se questa è eseguita prima dell'apertura della procedura, anche il credito di rivalsa per IVA da essa discendente deve considerarsi sorto prima del fallimento.

Inoltre, la tesi della prededucibilità del credito di rivalsa per IVA è stata confutata anche alla luce del fatto che è pacifica la natura non concorsuale del medesimo credito in caso di emissione della fattura da parte del professionista al momento dell'esecuzione della prestazione o, comunque, prima dell'apertura del fallimento, così come previsto dall'art. 6, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ciò posto, qualificare come concorsuale o come non concorsuale il suddetto credito a seconda che il professionista abbia emesso la fattura prima del fallimento oppure, dopo l'apertura della procedura, soltanto al momento del pagamento del compenso (come altresì consentito dal comma 3 del medesimo art. 6) significherebbe "introdurre un'ingiustificata disparità di trattamento, avuto riguardo all'antiorità della prestazione professionale rispetto all'apertura del fallimento, che costituisce il presupposto di fatto comune ad entrambe le situazioni"; d'altronde, "rendere il creditore arbitro del regime giuridico applicabile al credito di rivalsa costituirebbe un'anomalia difficilmente coordinabile con la tutela dei crediti concorrenti, facendo dipendere l'attribuzione al credito in esame della medesima qualifica di quello per spese della procedura non già dalle iniziative degli organi della procedura, dalle loro decisioni e dalle loro attività, ma semplicemente dall'attività del terzo"⁽⁸⁾.

La giurisprudenza ha quindi escluso, in maniera assolutamente consolidata, che il credito per la rivalsa dell'IVA relativo alla prestazione del professionista nei confronti di un'impresa fallita possa essere considerato prededucibile, e che quindi sia da versare al creditore "a incremento" del compenso a questi spettante, semplicemente perché esso sorge nel corso della procedura contestualmente all'emissione della fattura (se così è, come ormai pare, la detrazione dell'IVA addebitata dovrebbe dare luogo a un credito o a una minore imposta dovuta con riferimento al periodo ante fallimento)¹⁵.

La prededuazione secondo la sentenza in commento

Come è stato correttamente sostenuto, tutto il dibattito dottrinale e

¹⁵ Cass. civ., 1 aprile 2021, n. 9064; G. Andreani – A. Tubelli, *Non c'è pace per l'iva di rivalsa dei professionisti (ante 2018) nel fallimento*, in *Fisco*, 2021, 40, 3821

giurisprudenziale di cui sopra si è sviluppato per alcuni decenni su due equivoci sostanziali: (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 UE¹⁶.

Va nondimeno considerato che un sistema può ritenersi realmente in equilibrio in tanto in quanto anche tutte le sue componenti lo risultino, e se può dirsi salvaguardato il principio della concorsualità, resta disallineata e incoerente la causale del riparto (pagamento dell'imponibile) con l'obbligo tributario imposto al creditore (scorporo dell'iva dall'imponibile e riversamento allo stato di un'imposta mai percepita) cui viene arrecato un danno economico del tutto iniquo. E quindi la stabilità del sistema non può dirsi raggiunta. Pare dunque che l'unica soluzione praticabile per neutralizzare il danno improprio senza traslarlo a nessuna controparte sia disporre *per legge* l'obbligo in capo alla procedura di corresponsione dell'Iva quale somma aggiuntiva preveducibile rispetto all'imponibile. Un intervento normativo che richiamasse il secondo comma dell'art. 111 bis per l'imposta esposta in caso di riparto concorsuale non parrebbe, infatti, costituzionalmente incoerente, in quanto: i) non farebbe emergere alcun elemento di disparità, posto che il diritto tutelerebbe qualsiasi soggetto emittente; ii) nemmeno si presterebbe a rilievi sulla sua ragionevolezza, non estendendo alcun identico privilegio a crediti di natura diversa. Neanche sotto il profilo tributario parrebbero emergere incongruenze, trattandosi: i) per l'ordinamento nazionale, dell'applicazione di quanto previsto dal 4° comma dell'art. 6; ii) per l'ordinamento comunitario, anche qui dell'applicazione di quanto previsto dalla lettera b) dell'art. 66 della sesta direttiva. Nemmeno, infine, in ambito concorsuale si registrerebbero ripercussioni improprie posto che, come è noto, l'iva erogata genererebbe un simmetrico credito che la procedura potrebbe rapidamente recuperare, così rendendosi l'operazione perfettamente neutra sotto ogni profilo. Va tuttavia attentamente considerato un altro elemento, che spesso sfugge e che è una derivata diretta della più volte citata posizione della corte di legittimità: allo stato, l'iva esposta nelle parcelle emesse in sede di riparto potrà ritenersi liberamente detraibile da eventuali debiti d'imposta della procedura, o alternativamente chiesta a rimborso, solo in totale assenza di crediti vantati dall'Agenzia¹⁷.

La sentenza *de qua*, avrebbe dovuto risolvere (se non fossero intervenute il giorno successivo le Sezioni Unite) la *vexata questio* che, come testè riferito, ha impegnato per decenni le corti di merito e di legittimità nonché numerosi commentatori in iter argomentativi sempre differenti.

La Suprema Corte evidenzia che, nelle procedure concorsuali, la prededuzione attribuisce *non una causa di prelazione, ma una precedenza processuale, in ragione della strumentalità dell'attività da cui il credito consegue agli scopi della procedura, onde renderla più efficiente; dunque, mentre il privilegio, quale eccezione alla par condicio creditorum, riconosce una preferenza ad alcuni creditori e su*

¹⁶ G. La Croce, *L'insostenibile leggerezza del nuovo privilegio iva dei professionisti*, in *Fallimento*, 2018, 7, 813

¹⁷ D. Galletti -A. Cimolai, *Il privilegio IVA professionale fra questione di costituzionalità e possibili correttivi*, in *Il Fallimentarista*, 15 ottobre 2018

certi beni, nasce fuori e prima del processo esecutivo, ha natura sostanziale e si trova in rapporto di accessorietà con il credito garantito, poiché ne suppone l'esistenza e lo segue, la prededuzione attribuisce una precedenza rispetto a tutti i creditori sull'intero patrimonio del debitore e ha natura procedurale, perché nasce e si realizza in tale ambito e assiste il credito di massa finché esiste la procedura concorsuale in cui lo stesso ha avuto origine, venendo meno con la sua cessazione (Cass. 15724/2019)¹⁸.

Nella sentenza in commento viene considerata la prededuzione dell'attività svolta dall'advisor legale della società, poi dichiarata fallita, in sede di concordato preventivo ritenendo prededucibile – oltre al compenso professionale del medesimo – anche la rivalsa iva e gli oneri previdenziali strumentali alla voce principale (il compenso).

Era opinione, ormai, consolidata, almeno sino all'arresto emesso dalle Sezioni Unite di cui si parlerà compiutamente nel prossimo paragrafo¹⁹, che la prededucibilità dei crediti sorti in occasione o in funzione delle procedure concorsuali si individuasse sulla base di un duplice criterio, cronologico e teleologico, in termini di alternatività e cioè, considerato l'impiego dell'art. 111, comma 2, della disgiuntiva "o", quanto al raccordo tra le due ipotesi di prededucibilità per occasione o funzione, deve convenirsi sul fatto che la norma contempla tre tipologie di crediti caratterizzati da prededuzione: a) quelli così classificati da una espressa previsione, b) quelli sorti in occasione di una procedura concorsuale, c) quelli sorti in funzione di essa; il collegamento occasionale ovvero funzionale posto dal dettato normativo deve intendersi riferito al nesso, non tanto cronologico nè solo teleologico, tra l'insorgere del credito e gli scopi della procedura, strumentale in quanto tale a garantire la sola stabilità del rapporto tra terzo e l'organo fallimentare, ma altresì nel senso che il pagamento di quel credito, ancorchè avente natura concorsuale, rientra negli interessi della massa, e dunque risponde allo scopo della procedura in quanto inerisce alla gestione fallimentare²⁰.

La prededuzione attribuisce quindi una precedenza processuale, in ragione della strumentalità dell'attività da cui il credito consegue agli scopi della procedura, onde renderla più efficiente. Questa precedenza viene accordata al credito non sempre e comunque, ma all'interno dell'ambito processuale in cui lo stesso ha avuto origine e a condizione che in quell'ambito si rimanga. In questa prospettiva il fenomeno della consecuzione delle procedure concorsuali costituisce l'unica alternativa al venir meno della prededuzione con l'esaurirsi della procedura e consente il permanere della precedenza riservata al credito di massa anche al di fuori dell'ambito procedurale in cui è sorto e a seguito del suo esaurirsi. La collocabilità in prededuzione, in una seconda procedura di crediti caratterizzati secondo la tripartizione dell'art. 111 l. fall. conseguenti a un'attività

¹⁸ anche Cass. Civ., Sez. Un., 31 dicembre 2021, n. 42093 (a soluzione del contrasto dedotto con l'ordinanza di Cass. civ., 23 aprile 2021, n. 10885)

ha riaffermato tale principio; conformi Cass. civ., 16 aprile 2021, n. 10130, in Fallimento, 2021, 6, 751, Cass. civ., 10 febbraio 2020, n. 3020

¹⁹ Cass. Civ., Sez. Un., 31 dicembre 2021, n. 42093 cit.

²⁰ Cass. civ. 16 aprile 2021, n. 10130 cit.; conforme Cass. civ., 12 luglio 2018, n. 18488

svolta in una procedura antecedente, postula perciò un accertamento di consecutività tra i procedimenti susseguentisi fra loro²¹.

La prededuzione secondo le Sezioni Unite e l'art. 6 CCII

Il giorno successivo al deposito della sentenza in commento, le Sezioni Unite hanno “messo la parola fine” statuendo che il credito del professionista incaricato dal debitore di ausilio tecnico per l'accesso al concordato preventivo o il perfezionamento dei relativi atti è considerato prededucibile, anche nel successivo e consecutivo fallimento, se la relativa prestazione, anteriore o posteriore alla domanda di cui all'art.161 l.f., sia stata funzionale, ai sensi dell'art.111, comma 2, l.f., alle finalità della prima procedura, contribuendo con inerenza necessaria, secondo un giudizio ex ante rimesso all'apprezzamento del giudice del merito, alla conservazione o all'incremento dei valori aziendali dell'impresa, sempre che il debitore venga ammesso alla procedura ai sensi dell'art.163 l.f., ciò permettendo istituzionalmente ai creditori, cui la proposta è rivolta, di potersi esprimere sulla stessa; restano impregiudicate, da un lato, la possibile ammissione al passivo, con l'eventuale causa di prelazione e, per l'altro, la non ammissione, totale o parziale, del singolo credito ove si accerti l'inadempimento della obbligazione assunta o la partecipazione del professionista ad attività fraudatoria²².

Trattasi, quindi, di valutazione ex ante sul risultato raggiunto dal professionista, funzionale al miglior soddisfacimento della massa creditoria, con la conseguenza che la funzionalità e l'utilità per la procedura debbano derivare dal fatto che le prestazioni professionali compiute dal professionista, per il momento ed il modo con cui sono state assunte nel rapporto obbligatorio con il debitore, siano sfociate in un disegno di risanamento aziendale.

Ergo, la prededucibilità deve escludersi per quei crediti per prestazioni professionali che non arrechino alcun beneficio in termini di accrescimento dell'attivo o salvaguardia della sua integrità non essendo consentita l'estensione a qualsiasi obbligazione caratterizzata da un labile collegamento con la procedura, dovendosi in ogni caso accertare

²¹ Cass. civ., 11 giugno 2019, n. 15724; secondo Cass. civ., , Sez. Un., 31 dicembre 2021, n. 42093 cit., la nozione unificante i tre titoli di prededuzione è la strumentalità agli scopi della procedura d'esordio che, nel concordato preventivo, coincidono con la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti in qualsiasi forma, ai sensi della L. Fall., art. 160, comma 1, lett. a), e in una essenziale destinazione della proposta ai creditori, deputati al suo esame e a deciderne le sorti, laddove in sé la mera instaurazione della procedura concorsuale ovvero l'anticipazione dei suoi effetti, frutto di un atto unilaterale del debitore (come nella L. Fall., art. 161, comma 6), ha suscitato l'interrogativo di conformazione in fattispecie meritevole del requisito ogni qual volta, e per definizione, quel tentativo di soluzione della crisi o insolvenza non abbia avuto successo, trascorrendo in fallimento o altra procedura omologa e dunque, in apparenza, quella strumentalità sia stata ex post sconfessata;

²² Cass. Civ., Sez. Un., 31 dicembre 2021, n. 42093 cit.

il vantaggio arrecato alla massa dei creditori, con apprezzamento che, risolvendosi in un'indagine di fatto, è riservato al giudice di merito²³.

Per giunta, le Sezioni Unite, si uniformano al principio statuito dall'art. 6 co. 1 lett. c) CCII laddove non viene più disciplinata la funzionalità o l'occasionalità del credito ma viene prevista una precisa elencazione dei crediti professionali da potersi considerare in prededuzione sottoposti - nel caso di una procedura di concordato preventivo - all'effettiva apertura della procedura e nei limiti del 75% del credito accertato²⁴, permanendo, anche, nelle successive procedure concorsuali.

Come è stato autorevolmente sostenuto è la continuità all'impresa a dare coloritura eziologica e profondità sostanziale alla prededuzione: è la causa del credito che torna alla ribalta, che dimostra il peso di questo rendendo insignificante la tara processuale, poiché il credito è d'alto rango per la sua meritevole attinenza alla dinamica d'impresa e non per la sua aderenza al processo²⁵.

La prededuzione, quindi, viene slegata dall'ambito processuale attraverso un'elencazione tassativa delle ipotesi per le quali il credito si ritiene prededucibile.

Conclusioni

Ad avviso di chi scrive l'iter argomentativo che ha fatto scaturire tale decisione - fermo restando che nulla viene detto né con riguardo all'eventuale apertura della procedura concordataria né alla funzionalità del compenso per l'attività svolta (si fa riferimento esclusivamente alla verifica di tale credito mediante l'ammissione allo stato passivo) - deriva, almeno per quanto attiene il credito da rivalsa iva, dalle seguenti considerazioni.

Posto che in sede di ammissione al passivo il credito da rivalsa iva risultava incalcolabile, in quanto sconosciuta la somma attribuibile in sede di riparto, a tale credito

²³ Secondo Cass. Civ., 9 gennaio 2017, n. 208 la funzionalità è ravvisabile quando le prestazioni compiute dal terzo, per il momento e il modo con cui sono state assunte in un rapporto obbligatorio con il debitore, confluiscono nel disegno di risanamento da quest'ultimo predisposto in modo da rientrare in una complessiva causa economico organizzativa almeno preparatoria di una procedura concorsuale.

²⁴ D.Lgs. 12 gennaio 2019 n. 12 (cd Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, l'articolo 37 del decreto PNRR, approvato dal Consiglio dei Ministri del 13.04.2022 ha modificato l'articolo 389 prevedendo l'entrata in vigore al 15 luglio 2022); l'articolo in commento prevede che "*Oltre ai crediti così espressamente qualificati dalla legge, sono prededucibili:c) i crediti professionali sorti in funzione della presentazione della domanda di concordato preventivo nonché del deposito della relativa proposta e del piano che la correda, nei limiti del 75% del credito accertato e a condizione che la procedura sia aperta ai sensi dell'articolo 47...*"; dello stesso avviso S. Leuzzi, *La sistematica delle prededuzioni nelle procedure concorsuali: aspetti evolutivi e profilo organico*, in *Crisi d'impresa ed emergenza sanitaria* (a cura) di S. Ambrosini-S. Pacchi, 2020, 135 secondo l'Autore lungi dal costituire effetto automatico dell'attività prestata, la prededucibilità presuppone il conseguimento di un beneficio pratico e certificato per la massa, comprovato dall'intervenuto decreto di ammissione al concordato.

²⁵ S. Leuzzi, *La sistematica delle prededuzioni nelle procedure concorsuali: aspetti evolutivi e profilo organico*, cit., 139

non si poteva riconoscere né il privilegio ex art. 2751 bis co. 1 n. 2) cod. civ. né tanto meno la sua ammissione in chirografo.

L'obbligo di fatturazione è sancito dall'art. 21 del dpr 633/72 che lo vincola all'effettuazione dell'operazione, la quale avviene, per il professionista, nel momento in cui percepisce materialmente il proprio compenso e contestualmente provvede ad emettere la relativa fattura.

Solo da questo momento, sorge, quindi, il debito tributario verso l'erario; tale credito, quindi, si concretizzerà, mediante la fatturazione che il professionista provvederà ad emettere solo successivamente al riparto e sulla base dell'importo riconosciuto in sede di ammissione al passivo, indipendentemente dall'esistenza del bene gravato (visto che il legislatore, con la citata legge 27 dicembre 2017, n. 205, come testè detto, ha mutato il privilegio speciale che lo assisteva in generale equiparandolo a quello professionale), con la conseguenza che il credito per rivalsa iva in capo alla curatela costituirà un credito necessario o per pagare una minore imposta o per chiederne il rimborso erariale, trattandosi quest'ultima di soggetto d'iva ai sensi dell'art. 74 bis dpr 633/72.

Considerato che, come rappresentato dalla Suprema Corte, il fatto generatore del credito di rivalsa I.V.A. è il medesimo del compenso, *pur essendo autonomo rispetto al credito per il compenso professionale, risulta comunque soggettivamente e funzionalmente connesso ad esso*, di conseguenza, tale credito deve essere considerato prededucibile.

Per quanto attiene il credito per oneri previdenziali, ad avviso di chi scrive sorgono dubbi circa il riconoscimento della prededuzione, non sussistendo le medesime considerazioni espletate con riferimento al credito da rivalsa iva, in quanto il presupposto di determinazione di tale onere non deve essere gestito dalla procedura fallimentare e soprattutto viene computato, unitamente all'imponibile del compenso professionale, ai fini del calcolo dell'iva. Di conseguenza, esso dovrebbe godere del privilegio ex art. 2751 bis co. 1 n. 2) cod. civ. A meno che non si voglia fare riferimento espresso all'accessorietà di siffatto credito rispetto a quello principale (il compenso) e solo in quest'ultimo caso verrebbe rappresentata la corrispondenza cronologica fra le due obbligazioni e la loro interdipendenza ai fini della strumentalità indispensabile per il riconoscimento della prededuzione.

Francesco Grieco

professore straordinario di diritto commerciale presso l'università LUM G. Degennaro