
BANCA DATI EUTEKNE

Norma di comportamento AIDC 29.5.2025 n. 230

CREDITO IVA NELLA LIQUIDAZIONE GIUDIZIALE

MASSIMA

Il debito IVA generato anteriormente all'avvio della liquidazione giudiziale non si compensa con il credito che si genera posteriormente, nel rispetto della *par condicio creditorum*.

Al contrario, il credito IVA generato anteriormente all'avvio della liquidazione giudiziale è compensabile, sia in senso verticale, che in senso orizzontale, con il debito che si genera posteriormente, in quanto tali compensazioni non ledono il principio della *par condicio*. In alternativa alla compensazione, il credito IVA può essere chiesto a rimborso a decorrere dalla presentazione della dichiarazione presentata ai sensi dell'articolo 74-bis, D.P.R. 633/1972.

MOTIVAZIONE

Continuità soggettiva

Pur considerando che l'avvio della procedura di liquidazione giudiziale determina rilevanti variazioni tra gestione dell'imprenditore e gestione della procedura concorsuale, e pur prendendo atto che i rapporti creditori/debitori verso il soggetto sottoposto a procedura sono regolati diversamente rispetto agli stessi rapporti verso la procedura concorsuale, non vi è alcuna disposizione di legge che autorizzi a ritenerre che, ai fini IVA, il primo possa essere un soggetto diverso rispetto alla seconda.

Più in generale, il Decreto IVA non introduce significativi elementi di discontinuità tra l'avvio dell'attività d'impresa, l'attività ordinaria "a regime" e la cessazione dell'attività che segue le relative procedure "*liquidatorie*", mentre è solo nel momento in cui hanno termine le attività liquidatorie che diviene obbligatoria la cessazione dell'attività ai fini IVA.

L'articolo 35, comma 4, D.P.R. 633/1972, infatti, dispone che il termine per la presentazione della dichiarazione di cessazione dell'attività "decorre dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda" e che nel corso della liquidazione dell'azienda "rimangono ferme le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione".

In assenza di deroghe espresse, quindi, occorre prendere atto che ai fini IVA, la liquidazione giudiziale rappresenta una particolare procedura avente lo scopo di garantire la *par condicio creditorum* che si sostituisce, ovvero, in alcuni casi, si inserisce, nell'attività di liquidazione¹, con la conseguenza che né l'avvio, né la cessazione della procedura concorsuale, comportano l'obbligo di presentare la dichiarazione di cessazione dell'attività, che decorre solo dal momento in cui sono ultimate le operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA².

Continuità soggettiva e credito IVA

Il debito IVA generato anteriormente all'avvio della liquidazione non si compensa con il credito che si genera posteriormente, ma il credito IVA che si sia generato anteriormente all'avvio della liquidazione, e sia incluso nell'ultima dichiarazione, si compensa, in senso verticale, con il debito che si genera posteriormente.

Differentemente dal primo caso, infatti, la seconda compensazione, è consentita, sul piano tributario, in assenza di previsioni contrarie, mentre sul piano civilistico, in quanto non lesiva della *par condicio creditorum*.

In coerenza con quanto sopra, e, con ciò, implicitamente superando le precedenti posizioni assunte dall'Agenzia delle Entrate³, le istruzioni di compilazione della dichiarazione IVA annuale⁴ richiedono la compilazione di un primo modulo relativo alle operazioni registrate nella parte di anno precedente alla liquidazione giudiziale e la compilazione di un secondo modulo con le operazioni registrate nella seconda parte del periodo dell'anno, e che:

- qualora nel primo periodo sia presente un credito, richiedono di riportare nel quadro VX "*i saldi sommati o compensati tra loro, risultanti dalla sezione 3 del quadro VL di ciascun modulo*";
- qualora nel primo periodo sia presente un debito precisano che "*i saldi risultanti dalla sezione 3 del quadro VL dei due moduli non possono essere né compensati né sommati tra loro*".

Chiariti i termini entro i quali è possibile operare la compensazione verticale, è possibile poi dedurre che la procedura concorsuale possa operare compensazioni orizzontali⁵ utilizzando il credito IVA *ante* procedura, se risultante dalla dichiarazione dell'impresa poi avviata alla procedura.

Rimborso IVA

Le limitazioni poste al rimborso dell'IVA delle quali all'articolo 30, D.P.R. 633/1972 si riferiscono necessariamente "*alle imprese in piena attività che hanno, cioè, la possibilità di recuperare l'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni nel corso delle future operazioni imponibili*"; quelle sottoposte a liquidazione giudiziale, invece, versando nell'impossibilità di effettuare (significative) ulteriori operazioni imponibili "*debbono necessariamente ricorrere all'istituto del rimborso per il recupero dei loro crediti d'imposta*"⁶.

Al solo fine del diritto di rimborso, la dichiarazione articolo 74-bis, D.P.R. 633/1972 è equiparabile "*alla dichiarazione di cessazione dell'attività (v. Cass. 10 dicembre 1992 n. 13091), considerandosi che l'autorizzazione all'esercizio provvisorio od il successivo ritorno in bonis dell'imprenditore fallito sono vicende meramente eventuali, e comunque non tali da configurare quella prosecuzione senza soluzione di continuità dell'attività d'impresa che costituisce la base logica del differimento del rimborso all'esito della dichiarazione*

annuale⁷".

Le imprese assoggettate a procedura di liquidazione giudiziale, "non avendo la possibilità di recuperare l'imposta assolta su acquisti ed importazioni nel corso delle future operazioni imponibili, conservano il diritto a chiedere il rimborso per il recupero dei crediti d'imposta⁸".

Preso atto che l'obiettivo della procedura di liquidazione giudiziale è quello di soddisfare i creditori, seppure nella cd. "moneta fallimentare", e che, di conseguenza, nel caso in cui l'imprenditore vanti un credito IVA *ante* procedura, il curatore sarebbe impossibilitato a svolgere il proprio compito; preso atto, inoltre, che l'avvio della liquidazione giudiziale e la nomina del curatore, comportano la cessazione dell'attività "ordinaria" d'impresa, con l'evidente conseguenza di una naturale difficoltà di recupero del credito IVA attraverso la detrazione, è possibile dedurre che essa rappresenti una fattispecie peculiare assimilabile alla "cessazione" ai sensi dell'articolo 30, comma 2, D.P.R. 633/1972, ove è disposto che il rimborso IVA è possibile, in ogni caso, alla cessazione dell'attività.

Da quanto sopra consegue che la procedura concorsuale può optare, anziché per il riporto a nuovo, per il rimborso⁹ del credito IVA *ante* procedura¹⁰.

Note:

1. Cfr. Circolare Agenzia Entrate 22.3.2002, n. 26, ove si legge: "Sotto il profilo civilistico, la procedura concorsuale apre una fase liquidatoria dell'impresa. A differenza della liquidazione ordinaria, quella concorsuale del patrimonio non è funzionale all'estinzione dell'ente, ma a garantire la par condicio creditorum. È per tale motivo che la chiusura del fallimento di una società, anche a seguito della completa estinzione delle passività che hanno partecipato al concorso e nel caso in cui esista un residuo attivo, non determina in maniera automatica la cessazione dello stato di liquidazione. Salvo revoca, quest'ultima prosegue autonomamente anche se il fallito è tornato in bonis. La revoca della liquidazione può essere disposta - secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza (Corte di Cassazione sentenza 12 marzo 1984, n. 1688, sentenza 21 aprile 1983, n. 2734 e sentenza 24 maggio 1970, n. 1658, Tribunale di Torino decreto 23 agosto 1988) - soltanto con una nuova deliberazione dei soci. Al verificarsi di una causa di scioglimento sorge, infatti, il diritto individuale di ciascun socio alla liquidazione della quota (nella misura in cui residuino attività da ripartire), mentre la prosecuzione dell'attività richiede un nuovo atto volitivo dei soci. E ciò sia che i soci integrino gli apporti, sia che semplicemente confermino quelli originari, in quanto la revoca dello stato di liquidazione presuppone la rinuncia all'esercizio del diritto soggettivo di ciascuno al riparto del residuo (Tribunale di Napoli sentenza 31 marzo 1995). Allo stesso modo, anche ai fini fiscali, l'esecuzione concorsuale è considerata una fase di liquidazione che definisce e conclude il ciclo impositivo dell'impresa, anche se il fallimento si chiude con un residuo attivo".

2. Cfr. Circolare del 28.01.1992, n. 3, ove si legge: "Pertanto, in applicazione della riportata disposizione, si ritiene che i curatori fallimentari e i commissari liquidatori, al fine di richiedere il rimborso dell'eventuale credito d'imposta, possano presentare la dichiarazione di

cessazione di attività anche anteriormente alla chiusura della procedura concorsuale, sempreché, beninteso, risultino ultimate tutte le operazioni connesse con l'attività dell'impresa. In sostanza, la dichiarazione di cessazione può essere presentata allorquando siano ultimate le operazioni rilevanti agli effetti dell'I.V.A., anche se rimangono in essere eventuali rapporti creditori o debitori".

3. L'Agenzia delle Entrate ha più volte ritenuto che non sia consentita "la compensazione fra crediti o debiti verso il fallito e, rispettivamente, debiti o crediti verso la massa fallimentare. In tale situazione infatti, le posizioni del rapporto debitario e del rapporto creditorio sono relative a soggetti diversi (fallito e massa fallimentare) e a momenti diversi rispetto alla dichiarazione di fallimento, con conseguente illegittimità della eventuale compensazione" (cfr. circolare 11.3.2011, n. 13/E, paragrafo 3, Ris. 12.8.2002, n. 279/E, posta a interpello n. 302 del 28 aprile 2021, risposta a interpello 6.11.2020, n. 535). Come già illustrato nella precedente nota 1, tuttavia, l'alterità esistente tra le ragioni creditorie verso il fallito e le ragioni creditorie verso la massa, non determina un'alterità soggettiva del debitore, limitandosi a differenziare la diversa disciplina applicabile ai due debiti.

4. A partire al modello IVA 2018, per l'anno 2017 (nel caso, al punto 2.3).

5. Con risposta ad interpello 19.10.2022, n. 521, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che: " il credito IVA recato dalle fatture emesse dai professionisti in occasione del riparto - una volta correttamente rideterminato nella sua misura - possa essere compensato con i debiti tributari della procedura ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, fatto salvo il procedimento civilistico a tutela della "par condicio creditorum"".

6. Rif. Cass. 10.12.1992 n. 13091.

7. Rif. Cass. 22.03.2002 n. 4104.

8. Rif. Cass. 12.03.2015, n. 5024.

9. La Corte di Cassazione con indirizzo costante, che prende i passi dalla Sentenza n. 13091/1992 richiamata nella precedente nota n. 5, ha più volte ritenuto che l'avvio della procedura concorsuale consenta di accedere al rimborso IVA in quanto "la dichiarazione, prevista dall'art. 74-bis del DPR n. 633 del 1972 (...) del curatore (...), relativamente alle operazioni anteriori all'apertura o all'inizio delle procedure concorsuali, è equiparabile alla dichiarazione di cessazione di attività, con la conseguenza che essa, al pari della dichiarazione annuale, chiudendo il rapporto tributario antecedente alle procedure concorsuali, fa sorgere, da quella data, ai sensi dell'art. 30 del DPR 633 del 1972, il diritto al rimborso dei versamenti d'imposta che risultino effettuati in eccedenza" (Cass. 21.8.2023 n. 24891). Come risulta nel corpo della motivazione, il principio è condivisibile. Non condivisibile è l'espansione delle motivazioni sopra richiamate quando si giunge all'elaborazione di una teoria in base alla quale l'avvio della procedura genererebbe un secondo soggetto (la procedura), del tutto slegato dal primo (l'imprenditore fallito), il quale verrebbe a cessare nel momento in cui viene a esistenza il secondo. Ciò in quanto i differenti regimi applicabili alle situazioni creditorie/debitorie precedenti e successive, che pur esistono, non sono sufficienti a determinare, ai fini IVA, una cessazione *strictu sensu* dell'attività d'impresa, tant'è che l'articolo 35, D.P.R. 633/1972, che dispone in ordine alla cessazione dell'attività ai fini IVA, non fa eccezione in caso di avvio della procedura di liquidazione giudiziale. In effetti, l'alterità soggettiva è stata sempre criticata dalla dottrina: "durante la procedura di liquidazione concorsuale, le obbligazioni tributarie continuano a far capo al soggetto fallito; questi è e rimane il solo contribuente, soggetto passivo, così come è unico il patrimonio. Il curatore

fallimentare è tenuto al rispetto di tutti gli adempimenti del primo (dagli obblighi di dichiarazione, a quello di formazione del bilancio, a quello di fornire informazioni all'Amministrazione), pena l'irrogazione di apposite sanzioni. A lui spetta anche l'esercizio (nel corso della procedura di liquidazione concorsuale) dei diritti del contribuente, ivi compreso, eventualmente, quello di estinguere per compensazione, ex art. 17 D. Lgs. n. 241/1997 e 8 dello Statuto del contribuente, i debiti del fallito. Diversamente da quanto affermato dalla Corte, per decidere dell'operatività della compensazione, non assumono rilevanza né la presunta e, come dimostrato, inesistente differenza della titolarità (ora del fallito, ora della massa) del credito o del debito, né la dichiarazione ex art. 74-bis citato" (M.S. Messina, La compensazione tributaria in sede fallimentare, GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE, Fascicolo 3 - Annata 2016 - Vol. n. LXXXIX). Da ciò discende che nemmeno è condivisibile la conclusione secondo la quale il credito ante procedura non sarebbe compensabile con il debito successivo all'avvio della procedura, e ciò in quanto entrambe le poste, in effetti, si riferiscono allo stesso soggetto, non a due soggetti diversi.

10. Va da sé che la procedura concorsuale rimane comunque tenuta, entro trenta giorni "dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda", a comunicare la cessazione definitiva ai sensi dell'articolo 35, comma 4, D.P.R. 633/1972.