

Risposta n. 251/2025

OGGETTO: Liquidazione di una società – Detrazione IVA – Articolo 19 Decreto IVA

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA s.r.l. in liquidazione (in seguito, "ALFA", "Società" o "Istante") dichiara che, fino alla messa in liquidazione, ha esercitato una delle attività rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA") e dunque non ha detratto *in toto* l'IVA sulle fatture ricevute in relazione all'attività esercitata ai sensi dell'articolo 19 del citato Decreto.

La Società rappresenta altresì che, a luglio 2021, è stata posta in liquidazione per conseguimento dell'oggetto sociale, circostanza che, sulla base di quanto chiarito in sede

di documentazione integrativa, risulta conseguente a due cessioni di ramo d'azienda, avvenute rispettivamente:

- la prima, a settembre 2020;
- la seconda cessione di ramo d'azienda, ad agosto 2020.

L'Istante riferisce che la liquidazione è ancora in corso a causa di alcuni contenziosi pendenti in Commissione Tributaria per debiti erariali (il cui giudizio si è estinto a seguito di definizione agevolata, nell'anno 2023 *ex lege* n. 197/2022, commi da 186 a 205) e del procedimento di recupero crediti insoluti, non ancora concluso.

In seguito all'apertura della liquidazione volontaria, la Società ha dunque ricevuto fatture passive di importo considerevole dai professionisti che hanno seguito il contenzioso tributario e l'attività legale di recupero crediti. In merito a queste fatture, l'Istante chiede se può detrarre l'IVA in esse addebitatagli.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con la messa in liquidazione, ALFA ha terminato la propria attività economica, entrando in una fase volta esclusivamente alla realizzazione delle attività e alla liquidazione delle passività.

Le fatture passive ricevute sono inerenti non all'attività economica cessata, bensì all'attività di liquidazione delle passività e al realizzo delle attività. Riconoscendo la detrazione della relativa imposta, l'Istante non trarrebbe alcun indebito vantaggio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria in quanto potrebbe dimostrare l'inerenza delle operazioni passive con l'attività liquidatoria, inerenza sancita dall'articolo 168 della Direttiva 2006/112/CE, ai sensi del quale: *«nella misura in cui beni e servizi sono*

impiegati ai fini delle sue operazioni soggette a imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore: a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo...».

Sul piano interno, l'articolo 19, comma 1, del Decreto IVA, facendo generico riferimento all'"*esercizio dell'impresa, arte o professione*", sembrerebbe legittimare il diritto di detrazione in funzione della mera potenzialità di impiego dei beni/servizi acquistati.

Tuttavia, il necessario legame che deve ricorrere tra le operazioni passive, da un lato, e le operazioni attive, dall'altro, sarebbe stabilito in negativo dal secondo comma dello stesso articolo 19, che, in linea con l'articolo 168, Direttiva 2006/112/CE, prevede l'indetraibilità dell'IVA assolta su beni o servizi «*affendenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta...».*

A sostegno della propria tesi, ALFA richiama alcune pronunce della Corte di Cassazione, tra cui la n. 12444/2011 e la n. 9464/2018, in materia di liquidazione coatta amministrativa, nelle quali la Suprema Corte rileva che, con l'avvio della procedura di liquidazione, cessa l'attività esente esercitata dalla società nel periodo in cui era *in bonis* e "*torna ad essere applicabile l'ordinario regime impositivo che consente la detraibilità dell'IVA*".

Tanto rilevato, al fine di far emergere il credito IVA, qualora ritenuto spettante, l'Istante ritiene di poter presentare dichiarazione IVA integrativa per i periodi d'imposta 2021, 2022, 2023 e, qualora la risposta di interpello arrivi oltre la data ultima per la

presentazione della dichiarazione IVA per l'anno 2024, fissata al 30 aprile 2025, anche dichiarazione integrativa per tale ultima annualità.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base delle informazioni e dei documenti forniti dall'Istante, qui assunti acriticamente, restando impregiudicata ogni possibilità di controllo e sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria su questi e su qualsiasi altro fatto e/o documento non rappresentati dalla Società.

ALFA, in liquidazione volontaria dal luglio 2021, chiede se può detrarre l'IVA relativa alle fatture ricevute successivamente a tale data, per prestazioni professionali ricevute da avvocati che hanno curato l'attività di recupero crediti insoluti e l'attività di contenzioso tributario, fermo restando che dall'apertura della liquidazione non ha effettuato alcuna operazione attiva. Ove tali fatture fossero state ricevute prima del luglio 2021, la Società non avrebbe potuto detrarre alcuna imposta per via dell'attività esente dalla stessa esercitata.

Come noto, i principi che regolano il diritto alla detrazione sono rinvenibili negli articoli 19 e seguenti del Decreto IVA, che a loro volta recepiscono gli articoli 167 e seguenti, e 178 e seguenti della direttiva 2006/112/CE (c.d. Direttiva IVA). Tra questi principi, vi è quello della "*c.d. inerenza (rectius, afferenza) dell'acquisto* (n.d.r. del bene e/o del servizio) *rispetto alle operazioni imponibili ad IVA effettuate dal soggetto passivo ("nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi*

seguenti [...]]" (cfr. circolare 17 gennaio 2018, n. 1/E, ma anche circolare 24 dicembre 1997, n. 328). Quanto a dire che «Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2. (...)» (cfr. articolo 19, comma 2, del Decreto IVA).

Si ricorda altresì che l'esercizio del diritto alla detrazione non è in linea di principio precluso durante la fase di liquidazione.

"La messa in liquidazione non comporta automaticamente la cessazione dell'attività, la fase di liquidazione rappresenta l'ultima fase della vita di una società ma resta pur sempre parte dell'attività d'impresa.

In tal senso si è espressa, altresì, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea chiarendo che "poiché l'attività deve essere considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati, il semplice fatto che l'avvio di una procedura fallimentare nei confronti di un soggetto passivo modifichi, in virtù delle modalità previste al riguardo dal diritto nazionale, le finalità delle operazioni di tale soggetto passivo, nel senso che tali finalità non comprendono più la gestione corrente della sua impresa, ma riguardano unicamente la sua liquidazione ai fini dell'estinzione dei debiti seguita dal suo scioglimento, non può, di per sé, incidere sulla natura economica delle operazioni effettuate nell'ambito di tale impresa" (cfr. sentenza 3 giugno 2021, causa C-182/20).

Nel presupposto, quindi, che le operazioni effettuate durante la fase di liquidazione della società possano essere considerate come parte dell'attività d'impresa (sempre che finalizzate al realizzo del patrimonio aziendale e svolte in un lasso di tempo strettamente necessario alla conclusione delle operazioni di liquidazione), si ritiene

che - in ossequio al principio di neutralità dell'IVA - debba riconoscersi, in linea di principio, il diritto alla detrazione dell'IVA per acquisti che, ..., sono effettuati nello svolgimento dell'attività liquidatoria, una volta accertato il nesso di diretta strumentalità tra l'impiego dei beni e servizi acquistati e lo svolgimento dell'attività liquidatoria" (cfr. risposta a interpello n. 853 del 2021).

In merito alla natura dell'attività di liquidazione è recentemente intervenuta anche la Corte di Cassazione (si veda ordinanze nn. 3875 del 15.02.2025 e 4755 del 25 febbraio 2025) chiarendo che: *"La liquidazione coatta amministrativa comporta la cessazione dell'attività assicurativa (esente) esercitata dalla società nel periodo in cui era in bonis e torna ad essere applicabile l'ordinario regime impositivo che consente la detraibilità dell'Iva (Cass. n. 12444 del 2011, Cass. 27649 del 2011; v. anche Cass. n. 9464 del 2018)".*

Dunque, anche nella fase liquidatoria il diritto alla detrazione dell'imposta assolta in relazione a beni e servizi acquistati spetta se e in quanto risultino verificati i requisiti **dell'inerenza e dell'afferenza** dei medesimi beni e servizi rispetto ad attività non esenti.

Per qualificare una prestazione di servizi come afferente e strumentale alla liquidazione, però, non è sufficiente che la stessa si realizzi durante la liquidazione, ma è necessario indagare se essa trovi causa e fine nello svolgimento dell'attività liquidatoria.

Pertanto, gli atti tipici della liquidazione e le attività alla stessa collegate non si ritengono *ex se* escludibili dal diritto alla detrazione.

In merito all'esercizio del diritto alla detrazione, si ricorda altresì che per l'articolo 6, commi 3 e 4, del Decreto IVA, le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, ovvero, se precedente, al momento di emissione della

fattura, e che per il successivo articolo 19, comma 1, il *dies a quo* per l'esercizio del diritto alla detrazione coincide con l'anno solare in cui si considera effettuata la prestazione, nei termini sopra indicati.

Ciò posto, nella fattispecie in esame si osserva che, dalla documentazione prodotta e dalle caratteristiche delle operazioni in questione, le prestazioni di recupero crediti e di assistenza legale nel contenzioso tributario oggetto delle fatture ricevute dall'Istante non sembrano del tutto prive di "*inerenza (rectius, afferenza)*" con l'attività liquidatoria.

Infatti, sebbene riferite anche a vicende iniziate prima della decisione dei soci di sciogliere la Società, sono volte alla definizione di rapporti pendenti. Tale attività è una delle prerogative della fase liquidatoria, ed in questo caso l'unica, perché il patrimonio sociale è rappresentato da debiti e crediti, avendo ALFA ceduto tutti gli altri *asset* a terzi, unitamente ai rami d'azienda, prima della liquidazione.

Nello specifico, con riguardo alle fatture relative all'attività legale di gestione del contenzioso tributario, assume rilievo il fatto che le stesse sono connesse alla definizione agevolata delle controversie (articolo 1, commi da 186 a 205, della legge 29 dicembre 2022, n. 197), attività volta alla celere e compiuta definizione dei rapporti pendenti. Tale attività, pertanto, può ritenersi propedeutica e strumentale alle finalità liquidatorie e afferente alla liquidazione della società.

Lo stesso sembra potersi affermare per l'attività di recupero crediti, i quali, oltretutto, sulla base dei dati a disposizione (in particolare i bilanci dal 2020 in poi), non hanno natura commerciale, e possono risultare connessi alla liquidazione.

Per quanto sino a ora rilevato, si ritiene che ALFA possa detrarre l'IVA addebitata nelle fatture ricevute durante la fase di liquidazione, in quanto riferite a prestazioni inerenti all'attività liquidatoria.

Per quanto concerne la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa, occorre far riferimento all'articolo 8, comma 6-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 secondo cui: *«Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».*

Al riguardo, l'Istante potrà presentare la dichiarazione integrativa al ricorrere dei presupposti di legge, come chiariti dalla scrivente nella circolare n. 1/E del 2018 e nei documenti di prassi pubblicati, cui la Società è invitata a fare riferimento.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)