

ORDINANZA

sul ricorso RG 10919 anno 2017 proposto da:

ENI s.p.a., rappresentata e difesa dall'avvocato Stefano Coen;

ricorrente

contro

Fallimento PVB Fuels s.p.a., rappresentata e difesa dall'avvocato
, domiciliata presso il
primo;

controricorrente e ricorrente incidentale

nonché contro

Energetyca s.r.l., rappresentata e difesa dall'avvocato

, domiciliata presso il primo;

interveniente

avverso il decreto n. 2665/2017 del Tribunale di Trento depositato il

giorno 3 aprile 2017.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 10 novembre 2022 dal Consigliere relatore dott. Massimo Falabella.

FATTI DI CAUSA

1. — In sede di opposizione allo stato passivo del fallimento PVB Fuels s.p.a., il Tribunale di Trento ha ammesso il credito vantato da ENI s.p.a., per l'importo di euro 12.535.182,49, in via chirografaria, escludendo il privilegio di cui all'art. 16, comma 3, d.lgs. n. 504/1999. Ha osservato, in proposito, che le fatture emesse da ENI non evidenziavano separatamente l'accisa e il relativo importo — condizione, questa, richiesta dall'art. 16, comma 3, cit. ai fini del riconoscimento del privilegio generale sui beni mobili del debitore — e che i DAS (documenti di accompagnamento semplificato) nemmeno fornivano indicazioni utili al riguardo, giacché non riportavano l'accisa, ma le caratteristiche qualitative e quantitative del prodotto: elementi, questi, attraverso cui era bensì possibile quantificare l'ammontare dell'imposta applicata alla cessione del prodotto, ma attraverso un calcolo il cui procedimento e risultato finale rimanevano esterni ai nominati documenti. Ha rilevato che l'estrapolazione del dato attraverso la lettura dei DAS in connessione con le corrispondenti fatture «priverebbe di significato l'esistenza stessa della previsione di cui al cit. art. 16, comma 3, di esporre separatamente l'accisa in fattura, poiché i prodotti soggetti ad accisa devono comunque circolare accompagnati dai DAS»; ha inoltre osservato che la *ratio* della previsione andava ricercata nell'esigenza di favorire l'immediata individuazione, nelle fatture riguardanti la cessione del prodotto, dell'importo che il cessionario deve corrispondere a titolo di rivalsa sull'accisa, e dunque di conservare, nella circolazione del prodotto stesso, una distinzione tra

le somme dovute a titolo di corrispettivo e quelle dovute a titolo d'imposta, rendendo così visibile quella causa del credito che costituisce il fondamento stesso del privilegio: ciò, soprattutto, nella prospettiva della tutela dei terzi creditori del debitore cessionario, visto che il privilegio assume rilevanza ai fini del concorso dei creditori.

Lo stesso Tribunale ha poi riconosciuto il privilegio sul credito di rivalsa IVA ex art. 2758, comma 2, c.c.; ha ritenuto, al riguardo, che la detta causa di prelazione prescindesse dalla presenza o meno, nell'attivo fallimentare, del bene su cui il privilegio debba operare; in tal senso, la mancanza di giacenze di prodotti nella redazione dell'inventario fallimentare costituirebbe «una situazione di fatto contingente, non connaturata all'operazione da cui origina il credito (ben potendosi dare il diverso caso della presenza della sopravvenienza di giacenze), restando dunque di principio rimesso alla fase liquidatoria ed esecutiva l'eventuale soddisfazione con precedenza di tale credito, col grado riconosciuto, sull'eventuale ricavato dalla vendita del bene su cui insiste il privilegio speciale in esame».

Da ultimo, il Tribunale ha operato una compensazione delle spese processuali in ragione di un terzo, richiamando, ai fini della liquidazione, i criteri indicati nel d.m. n. 55 del 2014.

2. — Avverso il decreto del Tribunale di Torino ha proposto ricorso per cassazione ENI. Il ricorso si fonda su un unico motivo. Resiste con controricorso la curatela fallimentare, la quale ha spiegato un'impugnazione incidentale condizionata articolata in due motivi e una impugnazione incidentale non condizionata svolta in ulteriori due motivi. E' inoltre intervenuta in giudizio, nella sua qualità di terzo assuntore del concordato fallimentare di PVB Fuels s.p.a., Energetyca s.r.l.. Quest'ultima ed ENI hanno depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. — Deve anzitutto darsi atto dell'inammissibilità dell'intervento di Energetyca.

Premesso, infatti, che l'assuntore del concordato fallimentare subentrato nelle posizioni obbligatorie facenti capo alla massa assume la veste di successore a titolo particolare nel diritto controverso (per tutte: Cass. 28 dicembre 2011, n. 29385), deve farsi applicazione della giurisprudenza di questa Corte — da cui il Collegio non ha motivo di discostarsi — per cui nel giudizio di cassazione, mancando un'espressa previsione normativa che consenta al terzo di prendervi parte con facoltà di esplicitare difese, è inammissibile l'intervento di soggetti che non abbiano partecipato alle pregresse fasi di merito, fatta eccezione per il successore a titolo particolare nel diritto controverso, al quale tale facoltà deve essere bensì riconosciuta, ma non ove vi sia stata precedente costituzione del dante causa (Cass. 1 marzo 2022, n. 6774; Cass. 10 ottobre 2019, n. 25423).

2. — Il ricorso principale denuncia la nullità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione dell'art. 16, comma 3, d.lgs. n. 504/1999.

Il primo motivo del ricorso incidentale condizionato lamenta l'*error in procedendo* consistente nella violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia sui motivi di impugnazione relativi al difetto di titolarità del diritto di rivalsa di ENI e alla mancata prova, da parte del ricorrente, della corresponsione della accisa sui prodotti oggetto di fornitura.

Il secondo motivo del ricorso incidentale condizionato prospetta la nullità del decreto per *error in procedendo* stante la violazione degli artt. 99, comma 11, l. fall., 135, comma 4, c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c. «per totale carenza di motivazione in ordine alle domande di ammissione del credito per accise in via chirografaria «in ragione della mancata dimostrazione della soggettività passiva da parte di ENI, ai fini dell'accisa sui prodotti petroliferi, e per mancata prova dell'avvenuto versamento dell'imposta».

Col primo motivo di ricorso incidentale non condizionato si oppone

la violazione o falsa applicazione degli artt. 2745 e 2758, comma 2, c.c., oltre che dell'art. 93, commi 3 e 4, l. fall., per avere il Tribunale ritenuto sussistente il privilegio speciale per la rivalsa IVA nonostante che dall'inventario predisposto dai curatori non risultassero rimanenze di prodotti petroliferi.

Col secondo motivo di ricorso incidentale non condizionato viene denunciata la violazione o falsa applicazione dell'art. 13, comma 6, l. n. 247/2012, dell'art. 1, dell'art. 4, commi 1 e 5 e degli artt. 22 d.m. n. 55/2014 e 2233, comma 2, c.c., per avere il Tribunale liquidato le spese di lite in difformità delle disposizioni previste.

3. – Il primo motivo del ricorso principale censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto mancasse l'esposizione in fattura dell'imposta pagata: imposta la cui quantificazione non risulterebbe, poi, né dalla fattura né dal DAS. Deduce, di contro, la ricorrente che il DAS fornirebbe la prova del pagamento del tributo, e ciò in ragione dell'obbligo di formalizzazione della documentazione sancito dall'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 504/1995; secondo l'istante, «ancorché il DAS non contenga l'espressa indicazione dell'importo dell'accisa, quest'ultima è univocamente e agevolmente verificabile attraverso l'applicazione delle aliquote di legge ai dati contenuti nei DAS».

Il motivo non merita accoglimento.

3.1. – Come si è detto, il Tribunale ha osservato che né le fatture, né i DAS recavano la specifica indicazione dell'accisa. Il Giudice dell'opposizione ha inoltre rilevato che la condizione richiesta dall'art. 16, comma 3, d.lgs. n. 504/1995 per il riconoscimento del privilegio generale sui beni della fallita, data dalla separata evidenziazione del tributo in fattura, non poteva fondarsi sulla lettura sinottica della fattura e del DAS, il quale non riportava l'accisa, «ma le caratteristiche qualitative e quantitative del prodotto, dalle quali si possono bensì prendere le mosse per ricostruire l'importo dell'accisa riferito alla

singola cessione di prodotto, operando tuttavia un calcolo il cui procedimento ed esito restano esterni sia alla fattura sia al DAS».

3.2. – Ora, l’art. 16 d.lgs. n. 504/1995, dopo aver disposto, al primo comma, che il credito dell’amministrazione finanziaria per i tributi previsti dal detto testo legislativo ha privilegio, a preferenza di ogni altro, sulle materie prime, sui prodotti, sui serbatoi, sul macchinario e sul materiale mobile esistenti negli opifici di produzione o negli altri depositi fiscali, anche se di proprietà di terzi, precisa, al terzo:

« I crediti vantati dai soggetti passivi dell'accisa e dai titolari di licenza per l'esercizio di depositi commerciali di prodotti energetici ad imposta assolta, verso i cessionari dei prodotti per i quali i soggetti stessi hanno comunque corrisposto tale tributo possono essere addebitati a titolo di rivalsa ed hanno privilegio generale sui beni mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito dall'art. 2752 del codice civile, cui tuttavia è posposto, limitatamente ad un importo corrispondente all'ammontare dell'accisa, qualora questa risulti separatamente evidenziata nella fattura relativa alla cessione».

3.3. – Della questione posta dal ricorrente questa Corte si è occupata in una recente pronuncia; nella circostanza è stato giustamente rilevato che la norma testé riprodotta, nel suo inequivocabile contenuto letterale, ricollega espressamente il riconoscimento del privilegio per l’importo corrispondente all’ammontare dell’accisa al fatto che lo stesso sia stato evidenziato in maniera separata all’interno della fattura di cessione, onde tale indicazione, espressa, interna alla fattura e separata dalle ulteriori voci, è condizione per il riconoscimento del privilegio, a nulla rilevando la possibilità di giungere a un computo dell’accisa attraverso l’utilizzo di altre indicazioni presenti in fattura (Cass. 3 marzo 2022, n. 7078, non massimata in CED).

Tale approdo è pienamente condivisibile. Il tema merita, qui, un breve approfondimento, anche per superare l’equivoco in cui pare

incurra ENI allorquando reputa nella sostanza sufficiente, ai fini del riconoscimento del privilegio generale, la mera determinabilità – sulla scorta dei dati desumibili dalla fattura e del DAS – dell'accisa per cui è rivalsa. Sul punto hanno sicuro fondamento i rilievi formulati, in controricorso, dalla curatela controricorrente.

3.4. – Il soggetto tenuto ad adempiere l'obbligazione tributaria avente ad oggetto l'accisa è, per quanto qui interessa, il fabbricante del prodotto, ovvero l'intermediario che immette i beni al consumo nel territorio dello Stato (art. 2, comma 4, d.lgs n. 504/1995: sul punto, tra le tante, cfr. ad es. Cass. 5 novembre 2020, n. 24799 e Cass. 6 agosto 2014, n. 17627, prive di massimazione in *CED*). Il sistema è coerente con la caratterizzazione dell'accisa che, per risultare efficace e garantire un gettito costante all'erario, postula la concentrazione del controllo su pochi soggetti, ossia i produttori e gli importatori dei prodotti (Cass. Sez. U. 31 dicembre 2018 n. 33687, in motivazione, ove il richiamo a Cass 12 marzo 2013, n. 9567 e a Cass. 6 agosto 2014, n. 17627 cit.).

L'obbligazione sorge, in capo al detto soggetto, al momento della fabbricazione o importazione del prodotto, ma l'accisa diviene esigibile, da parte dell'erario, solo all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato (art. 2 cit., commi 1 e 2); quella della immissione in consumo – merita sottolineare – è una condizione di esigibilità del tributo: come è stato osservato, muovendo dalla definizione del «*regime sospensivo*» dell'accisa (art. 1, comma 2, lett. g), d.lgs. n. 504 cit.), il consumo rileva esclusivamente come destinazione del bene prodotto (o importato), ai fini dell'esigibilità di un'obbligazione tributaria già sorta sin dal momento della fabbricazione (o dell'importazione) (Cass. 5 giugno 2020, n. 10684, in motivazione).

3.5. – Il fabbricante o importatore del prodotto è, dunque, l'unico soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, il cui adempimento può essere preteso non prima della immissione in consumo del prodotto.

Tale soggetto ha, però, la facoltà di riversare l'onere economico dell'imposta sul cessionario del prodotto, attraverso la rivalsa (art. 16, comma 3, cit.). La rivalsa, per l'accisa, è facoltativa, non obbligatoria, come per l'IVA (art. 18 d.P.R. n. 633/1972): il tributo ha infatti come suo presupposto la capacità contributiva nel soggetto che provvede all'immissione in consumo del bene; per l'accisa non vi è l'esigenza di prevedere la rivalsa giuridica in quanto essa non è un'imposta sul consumo, onde non deve misurarsi con la capacità contributiva del consumatore finale. Essa colpisce il soggetto che procede all'immissione in consumo e ha dunque riguardo alla capacità contributiva di detto soggetto; come è stato puntualmente evidenziato, è l'immissione in consumo ad esprimere l'idoneità, intesa come attitudine economica, dei fabbricanti o degli importatori, a presentarsi sul mercato per vendere i prodotti a terzi, traducendosi in indice di capacità contributiva, in linea con l'art. 53 Cost. (Cass. 23 luglio 2020, n. 15712; cfr. pure Cass. 5 giugno 2020, n. 10684 cit., in motivazione, ove si sottolinea come l'aver ancorato l'esigibilità all'immissione in consumo, e non a un indice meramente virtuale e non effettivo di capacità contributiva come la fabbricazione e importazione del prodotto, rende compatibile l'imposizione con la Carta fondamentale).

Il fabbricante o importatore può quindi decidere di accollarsi il peso economico dell'imposta, senza traslarlo sul cessionario attraverso la rivalsa, o semplicemente compensare l'onere dell'imposta assoluta maggiorando il prezzo praticato al detto soggetto in misura corrispondente.

E' proprio nella prospettiva definita dal regime facoltativo della rivalsa che deve leggersi la previsione del cit. art. 16, comma 3, che correla l'addebito dell'imposta al cessionario del prodotto al fatto che il tributo sia separatamente evidenziato nella fattura relativa alla cessione. Quella indicazione è richiesta infatti perché in tal modo il fornitore del prodotto dà concreta espressione alla propria volontà di

esercitare la rivalsa (condizione, questa, da cui è fatta poi dipendere la nascita del privilegio generale sui beni mobili del debitore, che qui specificamente interessa): l'esercizio della rivalsa potrebbe infatti in concreto mancare, visto che essa non è obbligatoria. La soluzione proposta da ENI – ritenere, cioè, che l'esercizio della rivalsa possa desumersi dalla lettura dei DAS in connessione con le corrispondenti fatture – è non solo contrastante col dato normativo inequivoco, che esige la evidenziazione separata dell'accisa in fattura, ma non è coerente con la *ratio* della norma, proiettata verso la documentazione dell'esercizio del diritto di rivalsa da parte del fabbricante o importatore del prodotto: come rettamente osservato dal Tribunale, del resto, l'interpretazione suggerita dall'odierna istante finisce per privare di significato l'esistenza stessa della previsione relativa all'esposizione dell'accisa in fattura, visto che i prodotti soggetti ad accisa devono comunque circolare accompagnati dal DAS, giusta l'art. 12 d.lgs n. 504/1995.

4. – Il rigetto del ricorso principale dà ragione dell'assorbimento del ricorso incidentale condizionato.

5. – Quanto al ricorso incidentale non condizionato, esso può reputarsi ammissibile in forza del principio per cui l'impugnazione incidentale tardiva è ammissibile anche se riguarda un capo della decisione diverso da quello oggetto del gravame principale (per tutte: Cass. 17 novembre 2020, n. 26164; Cass. 9 luglio 2020, n. 14596; Cass. 7 luglio 2020, n. 14094).

5.1. – Col primo motivo dell'impugnazione non condizionata la curatela si duole dell'errore in cui sarebbe incorso il Giudice dell'opposizione allorché ha affermato che la natura privilegiata del credito relativo all'IVA vada comunque riconosciuta, indipendentemente dalla presenza o meno del bene nel patrimonio del debitore. Osserva l'ufficio fallimentare che dalle operazioni di inventario eseguite tra il 17 dicembre 2015 e il 27 gennaio 2016 era emersa l'indisponibilità, da

parte della fallita, di prodotti petroliferi. Deduce che tale circostanza risultava essere preclusiva dall'ammissione del credito in privilegio; secondo il ricorrente incidentale, inoltre, ritenere, come aveva ritenuto il Tribunale, che il riconoscimento del privilegio speciale discenda automaticamente dalla causa del credito, svuoterebbe di significato l'art. 93, comma 3, n. 4, l. fall., a mente del quale il ricorso per l'ammissione allo stato passivo deve contenere, tra l'altro, *«la descrizione del bene sul quale la prelazione si esercita se questa ha carattere speciale»*.

5.2. – Tanto premesso, la prima delle doglianze sollevate dalla curatela è infondata alla luce del principio, enunciato dalle Sezioni Unite, per cui l'ammissione al passivo fallimentare di un credito in via privilegiata non presuppone, ove si tratti di privilegio speciale su determinati beni, che questi siano già presenti nella massa, non potendosi escludere la loro acquisizione successiva all'attivo fallimentare; ne consegue che è a tal fine sufficiente, in sede di verifica dello stato passivo, l'accertamento dell'esistenza del credito e della correlativa causa di prelazione, dovendosi demandare alla successiva fase del riparto la verifica della sussistenza o meno dei beni stessi, da cui dipende l'effettiva realizzazione del privilegio speciale (Cass. Sez. U. 20 dicembre 2001, n. 16060; in senso conforme, Cass. 24 marzo 2011, n. 6849). L'affermazione delle Sezioni Unite conserva attualità giacché si fonda sul rilievo per cui il privilegio è accordato in ragione della natura del credito: con la conseguenza che, nel caso di privilegio speciale su beni mobili, *«l'eventuale mancanza, allo stato, di questi beni non incide evidentemente né sulla causa del credito né sulla qualificazione della prelazione, ma unicamente rileva nella fase dell'esecuzione, come impedimento di fatto all'esercizio del privilegio»* (Cass. Sez. U. 20 dicembre 2001, n. 16060 cit., in motivazione).

5.3. – La seconda censura è inammissibile. Certamente la domanda di insinuazione doveva essere corredata della descrizione del

bene su cui la prelazione era stata esercitata, giusta l'art. 93, comma 3, n. 4, l. fall. (nel testo novellato a seguito del d.lgs. n. 5/2006 e d.lgs. n. 169/2007) (Cass. 7 giugno 2016, n. 11656). La doglianza non si mostra tuttavia aderente alla *ratio decidendi* della pronuncia impugnata, giacché il Tribunale non ha di certo affermato che la constatata esistenza di una correlazione tra il privilegio e la natura del credito lo esonerasse dalla verifica circa la descrizione, in ricorso, del bene sul quale la prelazione speciale era stata esercitata. Per completezza si osserva, inoltre, che la detta descrizione deve essere verificata dal giudice alla luce del principio generale secondo cui l'oggetto della domanda si identifica sulla base delle complessive indicazioni contenute in quest'ultima e dei documenti alla stessa allegati (Cass. 22 marzo 2013, n. 7287; Cass. 13 dicembre 2019, n. 33008): ebbene, il ricorrente incidentale nulla deduce quanto all'inesistenza di documenti che fornissero utili riferimenti al riguardo (come invece eccepito nel controricorso al ricorso incidentale); sotto tale profilo la censura risulta pure carente della necessaria specificità.

6. — Il secondo motivo del ricorso incidentale non condizionato investe la statuizione sulle spese processuali adottata dal Tribunale. Si lamenta che il Giudice dell'opposizione abbia operato la liquidazione senza distinguere le diverse fasi del giudizio, così come disposto dall'art. 4, comma 5, d.m. n. 55/2014, e che la quantificazione non sia stata operata secondo i parametri medi previsti dalla tabella n. 2 allegata al nominato decreto.

6.1. — Ebbene, erra il fallimento allorquando assume che questa Corte reputi necessario che, nella stesura del provvedimento che chiude il procedimento avanti a sè, il giudice debba procedere alla liquidazione del compenso dando conto degli importi quantificati per ogni fase del giudizio. Infatti, Cass. 31 marzo 2016, n. 6306, evocata dal ricorrente per incidente, ha riguardo alla prospettata esigenza di procedere a una liquidazione separata per ciascun grado di giudizio: veniva infatti in

questione, nella circostanza, un accorpamento, da parte della Corte di appello, delle spese dei due gradi di merito. E' da escludere, invece, nella vigenza del d.m. n. 55/2014, l'illegittimità del provvedimento con cui le spese di un unico grado siano liquidate unitariamente. La prescrizione contenuta nell'art. 4, comma 5, d.m. cit., secondo cui il compenso dell'avvocato deve essere «liquidato per fasi», integra infatti una direttiva cui il giudice deve attenersi in sede di quantificazione del detto compenso, ma non impone allo stesso giudice, tanto meno a pena di nullità, di indicare separatamente gli importi dovuti per ogni fase del grado. Tale conclusione non è difforme da quella adottata da questa S.C. nel passato, allorquando la remunerazione dell'attività difensiva era liquidata non già — come oggi — in un compenso unitario, ma in ragione di diritti e di onorari: si affermava, infatti, che il giudice legittimamente liquidasse le spese, i diritti e gli onorari in un'unica somma, se aveva cura di specificare la voce degli onorari che concorrevano a formare detto importo (Cass. 3 ottobre 2005, n. 19269; Cass. 26 luglio 2002, n. 11006). Rileva oggi, come allora, che la parte sia posta nella condizione di controllare l'osservanza dei limiti indicati dalle tariffe (visto che il superamento dei detti limiti impone un obbligo di motivazione: cfr. *infra*): ma tale verifica non è impedita se i compensi, tenuti distinti dalle spese, sono liquidati nella loro globalità.

6.2. — Per il resto, è da osservare che in tema di liquidazione delle spese processuali ai sensi del d.m. n. 55 del 2014, l'esercizio del potere discrezionale del giudice, contenuto tra il minimo e il massimo, non è soggetto a sindacato di legittimità, attenendo pur sempre a parametri fissati dalla tabella, mentre la motivazione è doverosa allorquando il giudice decida di aumentare o diminuire ulteriormente gli importi da riconoscere, essendo necessario, in tal caso, che siano controllabili le ragioni che giustificano lo scostamento e la misura di questo (Cass. 13 luglio 2021, n. 19989; Cass. 10 maggio 2019, n. 12537). Risulta conseguentemente non concludente la censura con cui ci si duole della

mancata osservanza di parametri medi: parametri che, oltretutto, vertendo la causa sul solo riconoscimento del privilegio, non possono individuarsi sulla base dello scaglione in cui si inscrivono i crediti cui la prelazione andrebbe riconosciuta (dovendosi piuttosto aver riguardo alle tariffe previste per le cause di valore indeterminabile).

7. – Il ricorso principale è quindi rigettato, al pari di quello incidentale non condizionato; quello incidentale condizionato resta assorbito.

8. – Attesa la soccombenza reciproca, tra la ricorrente principale e il ricorrente incidentale le spese di giudizio vanno compensate per l'intero. Analoga statuizione si impone tra l'interveniente, che ha fatto proprie le difese del fallimento, e la ricorrente ENI.

P.Q.M.

La Corte

rigetta il ricorso principale, dichiara assorbito il ricorso incidentale condizionato e rigetta quello incidentale non condizionato; compensa le spese di giudizio tra tutte le parti; ai sensi dell'art. 13 comma 1 *quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente principale, della ricorrente incidentale e dell'interveniente dell'importo pari a quello stabilito per il ricorso, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della 1^a Sezione