



26125/2013

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE PRIMA CIVILE

composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- | | |
|-------------------------|------------------|
| dott. Corrado CARNEVALE | Presidente |
| dott. Sergio DI AMATO | Consigliere |
| dott. Antonio DIDONE | Consigliere |
| dott. Carlo DE CHIARA | Consigliere |
| dott. Guido MERCOLINO | rel. Consigliere |

ha pronunciato la seguente

OGGETTO: IRAP
privilegio

SENTENZA

sul ricorso proposto da

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore p.t., domiciliata per legge in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, dalla quale è rappresentata e difesa

RICORRENTE

contro

EQUITALIA ESATRI S.P.A., in persona del legale rappresentante p.t. Giancarlo Rossi, elettivamente domiciliata in Roma, alla via degli Scipioni n. 157, presso l'avv. MASSIMO PIERALLI, dal quale, unitamente all'avv. GIULIO MARCHESSI del foro di Bergamo, è rappresentata e difesa in virtù di procura in calce al controricorso

CONTRORICORRENTE E RICORRENTE INCIDENTALE

nonché

1437

2013



FALLIMENTO DELLA ARNO S.R.L.

INTIMATO

e

EQUITALIA NORD S.P.A., in persona del legale rappresentante p.t. Giancarlo Rossi, elettivamente domiciliata in Roma, alla via degli Scipioni n. 157, presso l'avv. MASSIMO PIERALLI, dal quale, unitamente all'avv. GIULIO MARCHESE del foro di Bergamo, è rappresentata e difesa

INTERVENTRICE VOLONTARIA

avverso il decreto del Tribunale di Bergamo depositato l'11 giugno 2010.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 2 ottobre 2013 dal Consigliere dott. Guido Mercolino;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Lucio CAPASSO, il quale ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. — Con decreto del 3 dicembre 2009, il Giudice delegato al fallimento della Arno S.r.l. accolse parzialmente l'istanza di insinuazione tardiva proposta dall'Equitalia Esatri S.p.a., concessionaria della riscossione dei tributi per la provincia di Bergamo, ammettendo al passivo in via chirografaria il credito di Euro 33.832,44 fatto valere dall'istante per imposta regionale sulle attività produttive relativa all'anno 2005.

2. — L'opposizione allo stato passivo proposta dall'Equitalia Esatri è stata rigettata dal Tribunale di Bergamo, che con decreto dell'11 giugno 2010 ha confermato l'inapplicabilità del privilegio di cui all'art. 2752, primo o quarto comma, cod. civ., invocato dall'opponente.

Premesso che le norme che disciplinano i privilegi, in quanto poste in deroga

CS



al principio di cui all'art. 2741 cod. civ., hanno carattere eccezionale e tassativo, e non sono quindi suscettibili di applicazione analogica, il Tribunale ha negato anche l'ammissibilità di un'interpretazione estensiva, ritenendo significativa, ai fini dell'esclusione della volontà del legislatore di estendere all'IRAP il privilegio di cui all'art. 2752, la circostanza che, nel modificare il testo di tale disposizione, l'art. 33 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 non abbia menzionato l'imposta in esame, precedentemente introdotta dal d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Ha inoltre escluso l'efficacia retroattiva delle ulteriori modificazioni introdotte dall'art. 39, secondo comma, del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 157, ravvisando anzi nell'espressa estensione del privilegio all'IRAP, prevista da tale disposizione, la conferma dell'impossibilità di includere l'imposta tra quelle precedentemente privilegiate ai sensi dell'art. 2752, primo comma, cod. civ. Pur rilevando che l'imposta in esame è stata introdotta contestualmente all'abolizione dell'imposta locale sui redditi, al fine di assicurare la continuità del gettito, il Tribunale ha escluso l'assimilabilità dei due tributi, evidenziando che l'art. 36 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 ne ha soppressi anche altri, non assistiti dal medesimo privilegio, e ritenendo non significativa l'equiparazione dell'IRAP alle imposte soppresse ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali e delle modalità di accertamento e riscossione. Ha osservato al riguardo che l'IRAP non può essere definita un'imposta sul reddito, in virtù della sua tipica connotazione reale, della sua incidenza sul valore aggiunto di un'attività, economica o meno, autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi, e dei criteri di calcolo della base imponibile, che ne comportano l'applicazione anche a soggetti che nel periodo d'imposta non abbiano conseguito alcun reddito.

3. — Avverso il predetto decreto l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per



cassazione, affidato ad un solo motivo. Si è costituita con controricorso l'Equitalia Esatri, proponendo ricorso incidentale adesivo, anch'esso affidato ad un motivo. Il curatore del fallimento non ha svolto attività difensiva.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. — Preliminarmente, si rileva che con atto depositato in Cancelleria il 4 maggio 2012 si è costituita in giudizio l'Equitalia Nord S.p.a., succeduta all'Equitalia Esatri a seguito di fusione per incorporazione, la quale ha proposto istanza di rimessione in termini ai fini della notificazione del controricorso alla Cancelleria del Tribunale di Bergamo, affermando di non essere in grado di fornire la prova dell'avvenuta notifica, non essendo riuscita ad ottenere, nonostante ripetuti solleciti rivolti alle Poste Italiane S.p.a., l'avviso di ricevimento del piego raccomandato o un duplicato dello stesso.

Tale costituzione si configura sostanzialmente come un intervento, la cui ammissibilità dev'essere tuttavia esclusa, non essendo l'atto rivestito delle forme a tal fine necessarie, in quanto sottoscritto dai medesimi difensori dell'Equitalia Esatri, in virtù della procura da quest'ultima rilasciata in calce al controricorso, e non notificato alle controparti: la prosecuzione del giudizio di cassazione da parte del successore a titolo universale, implicando l'ingresso di un nuovo soggetto nel rapporto processuale, postula infatti, oltre al rilascio di un'apposita procura, l'instaurazione del contraddittorio nei confronti delle controparti, al fine di consentire alle stesse la necessaria interlocuzione in ordine all'innovazione derivante dalla sostituzione di un diverso soggetto a quello originariamente legittimato (cfr. Cass., Sez. Un., 22 aprile 2013, n. 9692; Cass., Sez. II, 25 ottobre 2010, n. 21836; 23 febbraio 2007, n. 4233).

La rimessione in termini appare d'altronde superflua, avendo ad oggetto la



notificazione del controricorso ad un soggetto che non è parte del giudizio di insinuazione tardiva, e quindi un adempimento non necessario ai fini della corretta instaurazione del contraddittorio nella fase d'impugnazione, né prescritto dalla legge ad altri fini.

2. — Con l'unico motivo del ricorso principale, l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione dell'art. 2752, primo comma, cod. civ., in relazione all'art. 2778 n. 18 cod. civ., sostenendo che, nell'escludere l'applicabilità del privilegio, la Corte di merito non ha verificato la possibilità di un'interpretazione estensiva delle predette disposizioni, giustificata dalla natura erariale e diretta del tributo in esame e dal carattere non tassativo dell'elencazione contenuta nell'art. 2752, il quale, nel testo anteriore alle modificazioni introdotte dall'art. 43 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, richiama le imposte dirette nel loro complesso, come categoria residuale. Tale interpretazione, ad avviso dell'Agenzia, non trova ostacolo nella nuova formulazione dell'art. 2752, la quale risulta tutt'altro che rigorosa, in quanto continua a contemplare l'ILOR nonostante la sua abolizione, né nell'espressa introduzione del privilegio ad opera del decreto-legge n. 159 del 2007, al quale non può attribuirsi carattere innovativo, avendo il legislatore inteso risolvere, attraverso una norma chiarificatrice, i dubbi precedentemente insorti al riguardo. Diversamente opinando, secondo la difesa erariale, dovrebbe dubitarsi della legittimità costituzionale della norma in esame, nella parte in cui esclude irragionevolmente l'IRAP dal novero delle imposte dirette assistite dal privilegio, pur costituendo attualmente l'imposta uno dei capisaldi della finanza pubblica.

3. — Con il motivo del ricorso incidentale adesivo, l'Equitalia Nord ribadisce l'ammissibilità di un'interpretazione estensiva dell'art. 2752 cod. civ., osservando che, nel sostituire l'ILOR, l'IRAP ne ha ereditato la natura di tributo erariale diret-

g



to, assumendo la medesima rilevanza nell'ambito del sistema tributario nazionale: ideata come strumento capace di attribuire alle Regioni un grado molto ampio di autonomia tributaria, essa è stata infatti istituita con legge dello Stato, ed equiparata alle imposte sui redditi ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali e della disciplina della riscossione; l'applicabilità del privilegio generale mobiliare è stata d'altronde riconosciuta espressamente dall'art. 39, secondo comma, del decreto-legge n. 159 del 2007, che ha modificato l'art. 2752 cod. civ., risolvendo i dubbi interpretativi precedentemente insorti.

4. — I ricorsi sono fondati.

In proposito, occorre richiamare il principio di diritto ripetutamente enunciato da questa Corte, secondo cui il privilegio previsto dall'art. 2752, primo comma, cod. civ. a favore dei crediti per tributi diretti dello Stato trova applicazione anche ai crediti per IRAP sorti in epoca anteriore all'entrata in vigore dell'art. 39, comma 2, ~~secondo~~², del decreto-legge 1° ottobre 2007, n. 159, convertito con modificazioni dalla legge 29 novembre 2007, n. 222, che ha modificato l'art. 2752 cit., prevedendo espressamente l'applicabilità della causa di prelazione ai crediti per IRAP. L'imposta in questione, istituita dal d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 contestualmente all'abolizione dell'ILOR e destinata ad integrare il gettito finanziario venuto meno per effetto di tale provvedimento, condivide infatti con l'imposta soppressa la natura di tributo erariale a carattere reale, essendo disciplinata dalla legge statale, rispetto alla quale le Regioni a statuto ordinario sono attributarie di competenze meramente attuative, ed avendo come base imponibile il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate esercitate sul territorio regionale; essa è inoltre assoggettata alla medesima disciplina dell'ILOR per quanto riguarda l'accertamento, la riscossione ed il contenzioso, ed è equiparata alla stessa ai fini

g



dell'applicazione dei trattati internazionali in materia tributaria. L'assunzione da parte dell'IRAP della medesima rilevanza dell'ILOR nell'ambito del sistema tributario nazionale legittima, ad avviso di questa Corte, l'applicazione del privilegio in questione ai relativi crediti, in virtù di un'interpretazione estensiva dell'art. 2752, primo comma, giustificata, oltre che dall'identità della ragione del credito, dalla fondamentale esigenza, comune a tutti i crediti individuati dalla norma in esame, di reperire in tempi brevi i mezzi necessari per consentire allo Stato ed agli altri enti pubblici di assolvere i loro compiti istituzionali (cfr. Cass., Sez. I, 11 gennaio 2013, n. 606; 1° marzo 2010, n. 4861; Cass., Sez. VI, 28 settembre 2011, n. 19857; 13 settembre 2011, n. 18756; 14 dicembre 2010, n. 25242).

Tale interpretazione, già confortata dalla modificazione normativa introdotta dall'art. 39, comma ^{e, 2a} ~~secondo~~, del decreto-legge n. 159 del 2007, non avente efficacia retroattiva, ha trovato definitivamente conferma a seguito dell'ulteriore modificazione introdotta dall'art. 23, comma ^{3a} ~~trentasettesimo~~, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, il quale, nel ribadire l'estensione del privilegio ai crediti per IRAP, ha espressamente stabilito che tale disposizione si applica *«anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del presente decreto»*, in tal modo attribuendo efficacia retroattiva alla nuova formulazione dell'art. 2752, primo comma, cod. civ., senza limitarne l'ambito applicativo ai crediti sorti successivamente all'entrata in vigore del decreto-legge n. 159 (cfr. Cass., Sez. I, 20 settembre 2012, n. 15982; 6 luglio 2012, n. 11417; 17 ottobre 2011, n. 21469).

E' pur vero che con sentenza n. 170 del 2013 la Corte costituzionale ha dichiarato costituzionalmente illegittima la predetta disposizione, unitamente a quella di cui al comma quarantesimo dello stesso articolo, che consentiva ai titolari di

G



crediti privilegiati intervenuti nell'esecuzione forzata o ammessi al passivo fallimentare anteriormente all'entrata in vigore del decreto-legge n. 98 di contestare, in sede di distribuzione della somma ricavata, i crediti tributari anteposti a quelli di loro spettanza per effetto delle nuove norme, con il rimedio di cui all'art. 512 cod. proc. civ. o con l'impugnazione di cui all'art. 98 della legge fall. Il tenore delle argomentazioni addotte a sostegno di tale pronuncia rende peraltro evidente che la dichiarazione d'incostituzionalità non ha riguardato i due commi nella loro interezza, ma soltanto nella parte in cui, attraverso il riferimento a crediti già ammessi al passivo in via definitiva, essi risultavano idonei ad incidere sulle aspettative dei creditori concorrenti già consolidatesi per effetto della mancata contestazione dello stato passivo. La Corte ha infatti osservato che le disposizioni in esame, consentendo la ricollocazione in via privilegiata di crediti ammessi in via chirografaria in uno stato passivo già divenuto esecutivo alla data di entrata in vigore del decreto-legge, e rimettendo in termini per l'impugnazione dello stato passivo i creditori che risultassero pregiudicati dalla nuova collocazione, evidenziavano l'intento del legislatore di estendere retroattivamente l'applicabilità del privilegio fino a comprendere casi in cui lo stato passivo fosse ormai divenuto definitivo. Tale efficacia, secondo il Giudice delle leggi, comportando il superamento del giudicato endo-fallimentare formatosi a seguito della scadenza del termine per l'opposizione, si poneva in contrasto con gli artt. 3 e 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 6 della Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, in quanto determinava una disparità di trattamento a sfavore dei creditori concorrenti con lo Stato, i quali erano destinati a vedere frustrate le loro consolidate aspettative di realizzazione dei rispettivi crediti, senza che tale retroattività trovasse una sufficiente giustificazione nel perseguimento

U



dell'interesse economico dello Stato, avuto di mira dalle norme in esame.

In quanto volta a stigmatizzare l'incidenza delle nuove norme sulla preclusione processuale collegata all'emissione del decreto che rende esecutivo lo stato passivo, la pronuncia d'incostituzionalità si limita ad escludere che, come ritenuto in passato con riferimento ad analoghe disposizioni (cfr. Cass., Sez. I, 11 gennaio 1980, n. 235; 10 gennaio 1979, n. 157, relative all'art. 15 della legge 29 luglio 1975, n. 426), l'estensione della causa di prelazione a crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore della legge consenta di disporre la ricollocazione in via privilegiata, nonostante la precedente ammissione come chirografari. Gli effetti di tale pronuncia non possono dunque essere estesi all'ipotesi in cui il giudicato endofallimentare non si sia ancora formato, essendo ancora in corso l'accertamento del credito per effetto dell'avvenuta proposizione dell'opposizione allo stato passivo o di una domanda d'insinuazione tardiva.

5. — La sentenza impugnata va pertanto cassata, e, non risultando necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384, ultimo comma, cod. proc. civ., disponendosi l'ammissione al passivo del credito per IRAP con il grado di privilegio previsto dagli artt. 2752, primo comma, e 2778 n. 18 cod. civ.

6. — L'incertezza della questione, che ha costituito oggetto di contrastanti decisioni nella giurisprudenza di merito, giustifica la dichiarazione d'irripetibilità delle spese processuali.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale ed il ricorso incidentale adesivo, cassa la sentenza impugnata, e, decidendo nel merito, riconosce il privilegio di cui all'art. 2752, primo comma, cod. civ. in favore del credito dell'Equitalia Esatri S.p.a. per



imposta regionale sulle attività produttive ammesso al passivo del fallimento della Arno S.r.l.; dichiara irripetibili le spese processuali.

Così deciso in Roma, il 2 ottobre 2013, nella camera di consiglio della Prima Sezione Civile

L'Estensore

Giulio Mucchetti

Il Presidente

[Signature]

Depositato in Cancelleria

■ 21 NOV 2013

IL CANCELLIERE
Alfonso Madafferi

[Signature]