

CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 11-4-2011 N° 8222

**Fallimento – insinuazione dei crediti – crediti professionali – privilegio – credito per l’IVA sui compensi pagati in privilegio –
prededuzione - esclusione**

CONTRIBUTO UNIFICATO



R.G.N. 19761/2005

Cron. 8222

Rep. 2515

Ud. 3/2/2011

08222/11

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

composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

| | |
|------------------------------|------------------|
| dott. Vincenzo PROTO | Presidente |
| dott. Maria Rosaria CULTRERA | Consigliere |
| dott. Antonio DIDONE | Consigliere |
| dott. Carlo DE CHIARA | Consigliere |
| dott. Guido MERCOLINO | rel. Consigliere |

OGGETTO: oppo-
sizione allo stato
passivo - IVA su
compenso profes-
sionale

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

STUDIO LEGALE ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~ in persona dei legali rappresentanti
p.t. avv. prof. ~~XXXXXXXXXXXX~~ e avv. ~~XXXXXXXXXXXX~~ elettivamente domiciliato in
Roma, alla via ~~XXXXXXXXXXXX~~, presso l'avv. ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~ dal quale,
unitamente all'avv. prof. ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~ ed agli avv. ~~XXXXXXXXXXXX~~ e
~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~, è rappresentato e difeso in virtù di procura speciale a
margine del ricorso

RICORRENTE

contro

FALLIMENTO DELLA ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~
S.C.A.R.L., in persona del curatore p.t. dott. ~~XXXXXXXXXXXX~~, elettivamente do-
miciliato in Roma, alla via ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~ presso l'avv. GIANCARLO
~~XXXXXX~~, dal quale è rappresentato e difeso in virtù di procura speciale in calce al

294
204



controricorso

CONTRORICORRENTE

avverso la sentenza della Corte di Appello di Milano n. ~~XXXXXX~~ pubblicata il 18 aprile 2005.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 3 febbraio 2011 dal Consigliere dott. Guido Mercolino;

udito l'avv. ~~XXXXX~~ per il controricorrente;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Antonietta CARESTIA, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. — Nel fallimento della ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~ S.c.a.r.l., il Giudice delegato ammise al passivo un credito fatto valere dallo Studio Legale ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~ in via chirografaria per l'importo di Lire 20.000.000 oltre IVA e 2% sul ripartito, ed in via privilegiata per l'importo di Lire 200.000.000, a titolo di corrispettivo per prestazioni professionali rese in favore della società poi fallita.

A seguito dell'approvazione di un piano di riparto parziale, il curatore rimise al creditore la somma di Lire 200.000.000, a saldo del credito ammesso in via privilegiata.

2. — Con successivo ricorso ai sensi dell'art. 101 della legge fall., lo Studio Legale chiese di essere ammesso al passivo in prededuzione per l'ulteriore importo di Lire 40.800.000, a titolo di rivalsa dell'IVA sulla somma ricevuta in esecuzione del piano di riparto.

3. — La domanda fu rigettata dal Tribunale di Milano con sentenza del 20 settembre 2002, confermata dalla Corte d'Appello con sentenza del 18 aprile

g



2005.

Premesso che la questione relativa alla collocazione del credito IVA era stata già definita con il provvedimento di ammissione al passivo, emesso a seguito di transazione intervenuta tra il creditore ed il curatore, la Corte ha escluso che il credito fosse pagabile in prededuzione quale debito di massa, non trattandosi di debito contratto dal curatore per l'amministrazione dei beni fallimentari o per spese di procedura, ma di un accessorio di un debito assunto dal fallito, per il quale l'art. 2758 cod. civ. accorda solo il privilegio speciale su determinati beni.

Ha precisato al riguardo che la fonte dell'obbligazione non può essere individuata nel pagamento, ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto tale disposizione, volta ad agevolare le operazioni e gli accertamenti in sede fiscale, non altera il sistema civilistico dei privilegi né le regole del concorso in caso di fallimento.

Ha infine escluso che l'assoggettamento del credito al concorso determini un ingiustificato arricchimento della massa dei creditori a danno di uno di essi, osservando che il fallimento acquisisce il credito verso l'Erario in virtù di un pagamento lecitamente eseguito, e che il sacrificio di singole posizioni è una possibilità insita nel sistema normativo concorsuale.

4. — Avverso la predetta sentenza propone ricorso per cassazione lo Studio Legale ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~, per quattro motivi illustrati anche con memoria. Il curatore del fallimento resiste con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. — Preliminarmente, va disattesa l'eccezione sollevata dalla difesa del fallimento, secondo cui il ricorso sarebbe inammissibile, al pari dell'appello, per inosservanza da parte del ricorrente del termine dimidiato previsto per le impugnazioni.

g



zioni in sede fallimentare.

I giudizi introdotti a seguito di dichiarazione tardiva di credito non costituiscono infatti, a differenza di quelli di opposizione allo stato passivo, lo sviluppo in sede contenziosa della precedente fase di verifica e di accertamento dei crediti, ma presentano i caratteri del normale giudizio di cognizione, da istruirsi a norma degli artt. 175 e ss. cod. proc. civ. e soggetto, in quanto tale, ai principi del rito ordinario, anche con riferimento alle modalità ed ai termini per la proposizione delle impugnazioni: rispetto ad essi, pertanto, non trova applicazione la riduzione dei termini prevista dall'art. 99 della legge fall. per i giudizi di opposizione allo stato passivo, trattandosi di norma eccezionale e quindi non estensibile a situazioni processuali diverse da quelle prese in considerazione dal legislatore (cfr. Cass., Sez. lav., 2 marzo 2007, n. 4950; Cass., Sez. I, 22 gennaio 1999, n. 555; 29 ottobre 1992, n. 11789).

2. - Con il primo motivo d'impugnazione, il ricorrente denuncia la violazione e/o la falsa applicazione degli artt. 6, 21 e 74-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificati dall'art. 1 del d.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687, nonché l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto che il credito relativo alla rivalsa dell'IVA dovuta sul compenso per prestazioni professionali sorge anteriormente alla dichiarazione di fallimento.

Premesso infatti che, in caso di prestazione di servizi, mentre il credito relativo al compenso sorge al momento del compimento della prestazione, quello relativo alla rivalsa dell'IVA sorge soltanto a seguito dell'emissione della fattura, osserva che, in caso di fallimento del committente, tale adempimento può aver luogo solo contestualmente all'avvenuto riparto. Ne consegue da un lato che prima di tale momento il credito non può essere preso in considerazione ai fini dell'ammiss-

A handwritten signature or mark, possibly initials, located on the right side of the page.



sione al passivo, dall'altro che, nella specie, la domanda di ammissione tardiva proposta a seguito del riparto non poteva considerarsi inammissibile, avendo una *causa petendi* diversa da quella proposta in precedenza.

3. — Con il secondo motivo, il ricorrente deduce la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 74-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dall'art. 1 del d.P.R. n. 687 del 1974, e dell'art. 111 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, nonché l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, nella parte in cui ha escluso che il credito relativo alla rivalsa dell'IVA fosse prededucibile quale debito di massa.

Sostiene infatti che, attraverso la registrazione della fattura emessa dal professionista ed a lui intestata, il curatore costituisce il fallito debitore dell'IVA nei confronti di quest'ultimo e creditore dell'imposta nei confronti dello Stato, compiendo in tal modo un atto di amministrazione del fallimento, in virtù del quale diviene obbligato al versamento dell'IVA, che può successivamente compensare con quella da lui dovuta o della quale può chiedere il rimborso, ai sensi degli artt. 19 e 30 del d.P.R. n. 633 del 1972.

4. — Con il terzo motivo, il ricorrente lamenta la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 2758 cod. civ., nonché l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto che la prededucibilità del credito relativo alla rivalsa dell'IVA contrastasse con la sua natura di credito privilegiato ai sensi dell'art. 2758 cod. civ.

Premesso che la natura privilegiata del credito non ne esclude la prededucibilità, ogni qualvolta esso maturi dopo il concorso nei confronti dell'amministrazione fallimentare, sostiene che l'art. 2758 non ha nulla a che vedere con tale problematica, in quanto si limita ad elencare i crediti dello Stato per tributi indiretti. Il

5



credito relativo al compenso per prestazioni professionali è peraltro assistito dal privilegio di cui all'art. 2751-*bis* cod. civ., il quale trova fondamento nei principi costituzionali di tutela del lavoro e solidarietà sociale, incompatibili con la falcidia derivante dalla collocazione in chirografo del credito relativo alla rivalsa dell'IVA.

5. — Con il quarto ed ultimo motivo, il ricorrente denuncia la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 2041 cod. civ., nonché l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata, nella parte in cui ha escluso la configurabilità di un ingiustificato arricchimento della massa a danno del singolo creditore.

Osserva infatti che, mentre il professionista è tenuto a versare l'IVA non riscossa, il fallimento può compensare il relativo importo o comunque chiederne il rimborso, avvalendosi ingiustificatamente di un credito non pagato, con l'ulteriore conseguenza che l'imposta viene a gravare su un soggetto diverso da quello istituzionalmente obbligato.

6. — I motivi, da esaminarsi congiuntamente avuto riguardo all'unitarietà della questione cui fanno riferimento, sono infondati.

Nel rigettare la domanda di ammissione al passivo proposta dal ricorrente, la Corte d'Appello si è infatti conformata all'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità in tema di rivalsa dell'IVA dovuta sul corrispettivo di prestazioni professionali rese in favore di un imprenditore poi dichiarato fallito, secondo cui, ove il professionista emetta la relativa fattura in costanza di fallimento, il credito non è qualificabile come credito di massa, da soddisfare in precedenza, ma può giovare del solo privilegio speciale di cui all'art. 2758, secondo comma, cod. civ. (nel testo introdotto dall'art. 5 della legge n. 426 del 1975, che, compiutamente regolando la materia, ha abrogato la previsione di un privilegio gene-

h
u



rale contenuta nell'art. 1 del d.P.R. n. 687 del 1974), purchè sussistano beni, che il creditore ha l'onore di indicare nella domanda di ammissione al passivo, su cui possa esercitarsi la causa di prelazione (cfr. Cass., Sez. I, 12 giugno 2008, n. 15690; 29 ottobre 1998, n. 10799; 1° giugno 1995, n. 6149).

In applicazione di tale principio, la Corte territoriale ha ritenuto che l'emissione della fattura non integrasse una nuova *causa petendi*, idonea a legittimare la dichiarazione tardiva del credito di rivalsa dell'IVA, la cui collocazione era stata già definita nell'ambito della transazione intervenuta tra il ricorrente ed il fallimento in un precedente giudizio di opposizione allo stato passivo avente ad oggetto il credito relativo al compenso professionale.

La decisione merita conferma, essendo pacifico che il credito di cui è stata chiesta l'ammissione al passivo si riferisce ad una prestazione professionale resa in favore del fallito in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento, e non avendo il ricorrente addotto, a fondamento dell'impugnazione, ragioni sufficienti a giustificare una rimeditazione della questione.

6.1. — L'indirizzo citato trova fondamento nel rilievo per cui l'art. 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, nel prevedere che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, non pone una regola generale rilevante in ogni campo del diritto, ma si limita ad individuare il momento in cui l'operazione può essere assoggettata ad imposta, nonché il momento in cui può essere emessa la fattura. L'individuazione di tale momento non comporta d'altronde il mutamento del soggetto nei confronti del quale la fattura dev'essere emessa, ed a carico del quale sorge pertanto il credito di rivalsa, in quanto, dal punto di vista civilistico, l'evento generatore di tale credito rimane pur sempre la prestazione professionale conclusasi prima del fallimento.

5



Ciò impedisce di qualificare il credito in questione come credito di massa, da soddisfare in prededuzione ai sensi dell'art. 111, primo comma, n. 1 della legge fall. (nel testo, applicabile *ratione temporis*, anteriore alle modifiche introdotte dall'art. 99 del d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 e dall'art. 8 del d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169), essendo a tal fine necessario che il credito sia sorto nei confronti della gestione fallimentare, come spesa o come credito di amministrazione, o ancora come credito inerente all'esercizio provvisorio dell'impresa. Ai fini dell'individuazione dei crediti di massa, infatti, il profilo determinante non è costituito dall'elemento temporale, ma da quello funzionale, e cioè dal loro riferimento a costi assunti nell'interesse dei creditori concorsuali per il conseguimento degli scopi dell'esecuzione collettiva, restando necessariamente esclusi da tale nozione i crediti, pur fatti valere nei confronti del fallimento, che non siano sorti in occasione e per le finalità della procedura, ma siano geneticamente riconducibili all'attività del fallito (cfr. Cass., Sez. I, 2 febbraio 1995, n. 1227).

6.2. – Non può quindi condividersi la dissociazione che il ricorrente pretende di introdurre tra la genesi del diritto al corrispettivo e quella del credito di rivalsa dell'IVA, in base all'assunto per cui quest'ultimo sorgerebbe soltanto con l'emissione della fattura, che, dovendo avvenire all'atto del pagamento, potrebbe aver luogo, in caso di fallimento del committente, soltanto a seguito del riparto.

L'emissione della fattura all'atto della ricezione del pagamento costituisce infatti una mera facoltà riconosciuta al prestatore di servizi, il quale può anche scegliere di fatturare, registrando la relativa imposta, al momento della prestazione del servizio. L'esercizio di tale facoltà non sposta in avanti il momento genetico del credito di rivalsa, e comunque non lo trasforma in credito di massa, in caso di fallimento del debitore, non potendo ricondursi un siffatto mutamento al mero da-

5



to occasionale dell'emissione della fattura in epoca successiva all'apertura della procedura concorsuale. L'adempimento in questione non è neppure configurabile come atto di amministrazione del fallimento, ai sensi dell'art. 111, primo comma, n. 1 della legge fall., in quanto tale disposizione fa riferimento all'attività negoziale posta in essere dal curatore in relazione all'amministrazione della massa attiva, nella quale non può evidentemente ricomprendersi un atto compiuto da un terzo in funzione di un interesse estraneo alla massa.

6.3. — Qualora, pertanto, il credito relativo al compenso sia stato già ammesso al passivo, l'emissione della fattura non dà luogo ad una nuova *causa petendi*, idonea a giustificare la dichiarazione tardiva del credito di rivalsa dell'IVA, laddove, come nella specie, quest'ultimo abbia costituito anch'esso oggetto della precedente istanza di ammissione al passivo.

E' appena il caso di ricordare, in proposito, che l'ammissione ordinaria e quella tardiva al passivo fallimentare sono altrettante fasi di uno stesso accertamento giurisdizionale, sicché, rispetto alla decisione concernente un'insinuazione tardiva di credito, le pregresse decisioni, riguardanti l'insinuazione ordinaria, hanno valore di giudicato interno, con la conseguenza che un credito, per potere essere insinuato tardivamente, deve essere diverso, in base ai criteri del *petitum* e della *causa petendi*, da quello fatto valere nella insinuazione ordinaria (cfr. Cass., Sez. I, 10 novembre 2006, n. 24049; 31 marzo 2006, n. 7661; 2 novembre 2001, n. 13590).

6.4. — Ritenere che il credito del professionista possa essere soddisfatto in prededuzione ove la fattura sia emessa successivamente alla dichiarazione di fallimento, e debba altrimenti concorrere con quelli degli altri creditori, godendo eventualmente del solo privilegio di cui all'art. 2758, secondo comma, cod. civ., significherebbe d'altronde 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.

E' alla stregua di tale considerazione che dev'essere correttamente intesa l'affermazione della Corte territoriale, secondo cui la natura di credito di massa del credito di rivalsa dell'IVA è smentita dal privilegio speciale accordato al medesimo credito dall'art. 2758, secondo comma, cod. civ. (che, contrariamente a quanto affermato dal ricorrente, si riferisce espressamente ai crediti di rivalsa verso il cessionario ed il committente previsti dalle norme in materia di IVA). In proposito, questa Corte ha già avuto modo di precisare che 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 (cfr. Cass., Sez. I, 1° giugno 1995, n. 6149, cit.).

E' poi esatto il rilievo del ricorrente, secondo cui l'esclusione della prededucibilità del credito di rivalsa dell'IVA, posta in relazione con il privilegio accordato dall'art. 2751-*bis* cod. civ. al credito del professionista per il corrispettivo della prestazione resa può comportare, in sede di ripartizione dell'attivo, che soltanto quest'ultimo credito riesca a trovare soddisfazione. Non può tuttavia condividersi il corollario che il ricorrente pretende di trarne in ordine all'ingiustificata falcidia che ne conseguirebbe per lo stesso compenso dovuto al professionista, in violazione dei principi costituzionali di tutela del lavoro e solidarietà sociale che costituiscono il fondamento del predetto privilegio. Tale affermazione muove infatti dalla premessa di ordine economico secondo cui, in virtù del meccanismo della



rivalsa, l'onere dell'imposta è destinato a ricadere, in definitiva, sul committente nel caso di prestazione di servizi, e sul consumatore finale in caso di cessione di beni. Altro è, tuttavia, il risultato economico della rivalsa, altro l'individuazione del contribuente, che l'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 identifica nei soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, implicitamente ponendo a loro carico le conseguenze economiche dell'eventuale impossibilità materiale o giuridica di esercitare la rivalsa (cfr. al riguardo, Corte cost., sent. n. 25 del 1984).

6.5. — Quanto infine al vantaggio derivante al fallimento dalla possibilità di portare in detrazione l'IVA o di chiederne il rimborso, ancorché il credito di rivalsa del professionista non abbia trovato soddisfazione in sede di riparto, esso non è configurabile quale ingiustificato arricchimento ai sensi dell'art. 2041 cod. civ., ma costituisce il risultato del sistema di contabilizzazione dell'imposta, comune anche alle ipotesi in cui il creditore abbia emesso la fattura in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento, e non imputabile ad un'anomalia distorsiva del sistema concorsuale (cfr. Cass., Sez. I, 12 giugno 2006, n. 15690, cit.).

7. — Il ricorso va pertanto rigettato, con la conseguente condanna del ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso, e condanna lo Studio Legale ~~XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX~~ al pagamento delle spese processuali, che si liquidano in complessivi Euro 2.200,00, ivi compresi Euro 2.000,00 per onorario ed Euro 200,00 per esborsi, oltre alle spese generali ed agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 3 febbraio 2011, nella camera di consiglio della Prima Sezione Civile



L'Estensore

Rob. Mendel



Il Presidente
Simone Vito

Il Funzionario Giudiziario
Arnaldo CASANO

Arnaldo Casano

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
Oggi 11 APR. 2011

Il Funzionario Giudiziario
Arnaldo CASANO

Arnaldo Casano