

PRIVILEGIO SUL CREDITO DI RIVALSA PER L'ACCISA E PRECLUSIONI ALLA FATTURAZIONE

di Martina Gentile - 19 novembre 2019

1

(commento a Trib. Pistoia, decreto 15 ottobre 2019, n. 14)

1. Con decreto del 15 ottobre 2019, n. 14, il Tribunale di Pistoia ha accolto l'opposizione allo stato passivo proposta da una società di gestione di distributori stradali di carburante nel fallimento di una impresa che nel corso dell'anno 2016 aveva acquistato dalla prima carburante senza pagarlo. Il ricorrente in opposizione contestava il fatto che il giudice delegato, nell'approvare lo stato passivo, non avesse riconosciuto la spettanza del privilegio sul credito di rivalsa vantato dal gestore del distributore per l'accisa dal medesimo versata all'erario con riferimento al carburante ceduto. Ciò in quanto il distributore non aveva emesso fattura nei confronti dell'acquirente del carburante e così, secondo il primo giudice, non avrebbe integrato il requisito di separata indicazione in fattura dell'importo della rivalsa, cui l'ultimo periodo dell'ultimo comma dell'art. 16 del d.lgs. n. 504/1995 subordina il riconoscimento al cedente del privilegio ex art. 2752 c.c. sul credito di rivalsa dell'accisa.

L'accoglimento dell'opposizione si basa sul fatto che, per i distributori di carburante, l'emissione della fattura risultava vietata in forza di specifica disposizione di legge (art. 1, comma 3 del d.P.R. n. 444/1997) e che, in tale contesto, negare il privilegio a causa della mancata indicazione separata in fattura darebbe vita a una ingiustificata disparità di trattamento rispetto alla generalità dei casi in cui la fatturazione risulta obbligatoria. A fronte di tale constatazione, il Tribunale si è trovato dinnanzi a un potenziale contrasto con la Costituzione dell'art. 16, c. 3, u.p. del d.lgs. n. 504/1995 e ha ritenuto il contrasto risolvibile fornendo una interpretazione costituzionalmente conforme della norma stessa, tale per cui, laddove la fatturazione non sia prevista dalla legge, comunque il privilegio si applica quando dai documenti contabili è possibile ricostruire e rendicontare specificamente l'ammontare della rivalsa.

2. Al fine di verificare la correttezza della soluzione fornita dal Tribunale di Pistoia, occorre anzitutto esaminare i limiti entro i quali possa rientrare l'interpretazione costituzionalmente orientata di una norma e distinguerli dalle ipotesi in cui, invece, il giudice che riscontri la non manifesta infondatezza di una disposizione che è chiamato ad applicare sia tenuto a sollevare questione di legittimità di fronte alla Corte Costituzionale. La soluzione alla questione deve essere fornita alla luce del dato di fatto che un medesimo enunciato normativo può essere sovente oggetto di una molteplicità di interpretazioni, a seconda dei canoni seguiti (letterale, teleologico, sistematico, ecc.) e delle possibili combinazioni tra essi. In questa prospettiva, il giudice comune che per decidere una controversia si trovi a dover applicare una disposizione normativa che, seguendo certi canoni ermeneutici, genererebbe un precetto normativo contrastante con la Costituzione, ha l'onere di vagliare le ulteriori possibilità esegetiche dello stesso enunciato al fine di verificare se, sulla base di alcune di esse, il

portato precettivo della disposizione possa ritenersi conforme a Costituzione. Soltanto nel caso in cui nessuna delle opzioni interpretative ragionevolmente praticabili possa condurre a una soluzione normativa conforme a Costituzione il giudice dovrà interessare della questione la Corte Costituzionale. sollevare questione incidentale

Al riguardo, come noto, è infatti costante l'insegnamento della giurisprudenza costituzionale per cui *“le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazioni incostituzionali (e qualche giudice ritenga di darne), ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali”* (così, per tutte, Corte Cost., n. 356/1996).

3. Calando le predette considerazioni nel caso di specie, risulta che il Tribunale di Pistoia ha correttamente fatto uso del dovere di interpretazione costituzionalmente conforme delle norme il cui tenore potrebbe essere interpretabile anche come contrastante con la Costituzione.

L'interpretazione fornita dal Tribunale, infatti, si cura di permanere entro i limiti della formulazione legislativa, e ciò fa sulla base di una pregevole motivazione fondata sul richiamo alla figura retorica della sineddoche, rievocando l'opera di Pier Giuseppe Monateri del 1984.

Osserva, infatti, l'estensore che *“la fattura, infatti, è istituto giuridico propriamente attinente al comparto dell'IVA (art. 21 del D.P.R. n. 633/1972)” e che “la circostanza per cui la larga maggioranza delle operazioni d'impresa costituisce anche operazione rientrante nel campo applicativo dell'IVA ha fatto sì che l'ordinamento ... abbiano conferito alla fattura una forma di efficacia probatoria privilegiata, con conseguente possibilità di utilizzo del riferimento a essa per sineddoche del concetto di prova cartolare dell'esistenza di un rapporto nei documenti utilizzati ai fini di rendicontazione contabile”*.

Da tale osservazione preliminare il Tribunale fa derivare la conseguenza che, al di fuori del comparto dell'IVA, non può escludersi che il riferimento del legislatore alla fattura possa avere carattere generico e improprio: *“il carattere tecnico o improprio del riferimento alla fattura va, quindi, desunto dalla funzione che essa riveste nell'economia della disposizione entro cui viene richiamata”*.

In questa prospettiva, si valuta che, nell'economia dell'art. 16 del d.lgs. n. 504/1995, il richiamo alla fattura abbia carattere atecnico, poiché in essa *“non assume rilievo il regime dell'operazione ai fini IVA, ma esclusivamente la funzione documentale della fattura”*.

Con riferimento al caso di specie si conclude, pertanto, coerentemente essere *“conforme alla ratio della legge ritenere assolto il requisito di cui all'ultimo inciso dell'art. 16 co. 3 cit. tramite elementi probatori diversi dalla fattura, dai quali risulti come l'accisa sia stata assolta e traslata sul consumatore finale quale parte del prezzo di vendita del prodotto, e purché vi sia a monte o in qualche segmento intermedio della catena commerciale un documento contabilmente rilevante contenente l'indicazione dell'accisa o comunque la dichiarazione per cui il prezzo di vendita è comprensivo della stessa”*.

Né osta all'applicazione di una interpretazione teleologica come quella sopra proposta la circostanza che le norme in materia di privilegi abbiano carattere eccezionale (*ex pluribus*, Cass., n. 8352/2007, n. 598/2008, n. 11917/2018). Invero, anche per le norme eccezionali è consentita l'interpretazione sistematica e teleologica,

anche laddove essa conduca a un'estensione applicativa rispetto allo stretto tenore letterale della disposizione. Ciò è stato di recente ribadito dalla giurisprudenza, sia costituzionale che comune, in materia di agevolazioni tributarie, la quale ha avuto modo di affermare che anche per le norme "*aventi carattere eccezionale e derogatorio*" è necessaria una estensione dell'ambito di applicazione "*quando lo esiga la ratio dei benefici medesimi*" (Corte Cost., n. 177/2017, n. 242/2017), con la conseguenza che "*la natura di ius singulare che viene generalmente riconosciuta*" a una norma (come quella in materia di privilegi) non impone una interpretazione pedissequamente restrittiva di essa (Cass., n. 27016/2017).

4. Ribadita, quindi, la correttezza sostanziale e processuale del ragionamento condotto dal Tribunale di Pistoia, si può osservare che a seguito dell'introduzione dell'ultimo periodo nel comma 3 dell'art. 22 del d.P.R. n. 633/1972, avvenuta con l'art. 1, comma 920 della l. n. 205/2017, la preclusione all'emissione di fattura prevista dall'art. 1, comma 3 del d.P.R. n. 444/1997, applicabile *ratione temporis* alle operazioni oggetto della decisione, deve essere coordinata con l'obbligo di emissione di fattura elettronica per le cessioni di carburante effettuate presso gli impianti stradali di distribuzione nei confronti di acquirenti che siano soggetti passivi IVA. Ciò da cui discende che minore sarà sul piano pratico lo spazio, in futuro, per la verifica di fattispecie analoghe a quelle sulle quali si è trovato a doversi pronunciare il Tribunale di Pistoia.

Dal ragionamento condotto nel decreto, tuttavia, si può ulteriormente trarre la conseguenza che conclusioni analoghe a quelle raggiunte nel caso di specie debbano valere, non soltanto nelle ipotesi in cui la fatturazione sia preclusa al cedente, ma anche in quelle in cui essa sia facoltativa con rimessione all'acquirente della scelta se chiederla o meno (si pensi a ipotesi analoghe a quelle di cui all'art. 22, comma 1 del d.P.R. n. 633/1972). Diversa potrebbe essere in teoria la valutazione da compiere nel caso in cui la certificazione del corrispettivo a mezzo fattura fosse rimessa alla discrezionalità del cedente (nelle stesse ipotesi dell'art. 22 cit., la fatturazione non è obbligatoria, ma neppure vietata), considerato che la mancata integrazione del requisito legislativo potrebbe dirsi in certa misura rimessa alla decisione del potenziale beneficiario del privilegio: a ben vedere, tuttavia, vale anche in tal caso il ragionamento condotto dal decreto, poiché la *ratio* della facoltatività della fattura risiede in tematiche attinenti a un comparto impositivo diverso da quello delle accise, per cui non appare razionalmente giustificato impostare tra i due una corrispondenza tale da imporre una influenza reciproca delle valutazioni compiute dal contribuente nei due diversi ambiti.

Bibliografia essenziale

Sull'interpretazione costituzionalmente conforme:

- MORELLI M.R., *Doverosità della previa verifica di una possibile "interpretazione adeguatrice" ai fini dell'ammissibilità dell'incidente di costituzionalità e diverso regime del giudizio in via principale*, in Giust. Civ., 1997;
- D'AMICO M. - RANDAZZO B. (a cura di), *Interpretazione conforme e tecniche argomentative*, Torino 2009;

- MODUGNO F., *Inammissibilità della quaestio legitimitatis per omessa interpretazione costituzionalmente conforme e bilanciamento in concreto di diverse esigenze costituzionali*, in *Giur. Cost.* 2009;

- Aa.Vv., *Corte costituzionale, giudici comuni e interpretazioni adeguatrici*, Milano 2010;

4 - SERGES G., *L'interpretazione conforme a Costituzione tra tecniche processuali e collaborazione dei giudici*, in Aa.Vv., *Scritti in onore di Franco Modugno*, IV, Napoli 2011;

- RUOTOLO M., *Quando il giudice deve "fare da sé"*, in *Questione Giustizia*, 2018.

Sull'interpretazione delle norme eccezionali in materia tributaria:

- FEDELE A., *La Cassazione e l'interpretazione delle norme di agevolazione tributaria: primi segnali di un nuovo orientamento?*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on-line, 20.11.2018;

- FEDELE A., *La sentenza della Corte costituzionale come "rimedio" al rifiuto dell'estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, II, 171 ss.;

- MASTROIACOVO V., *Interpretative di accoglimento e divieto di analogia*, in *Giur. Cost.*, 2018, 366 ss.;

- MOSCHETTI F., *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi in tema di agevolazioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 355.

Sui privilegi in materia tributaria:

- GLENDI C., voce *Privilegi del credito d'imposta*, in *Enc. giur.*, Roma 1991;

- BATISTONI FERRARA F., *I privilegi*, in Amatucci A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, t. II, Padova 1994, 317 ss.;

- GHINASSI S., voce *Privilegi fiscali*, in *Enc. dir.*, agg. II, Milano 1998;

- DEL FEDERICO L., *I crediti tributari nell'accertamento del passivo fallimentare*, in *Rass. trib.*, 2015, 11 ss.

Sui privilegi in materia di accise:

- CIPOLLA G.M., *Le accise*, in Scuffi M. - Albenzio G. - Miccinesi M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Assago 2013, 691 ss.;

- PENNELLA N., *Dalla fase del controllo amministrativo a quello della tutela giudiziale*, in *Giur. imposte*, *Rassegna di giurisprudenza comunitaria e nazionale sulle accise e imposte di fabbricazione*, 2015, 59.