

29/3/2014

I privilegi afferenti i singoli crediti tributari.

Hanno per oggetto (e quindi si esercitano su):

- 1) i beni mobili;
- 2) i beni immobili.

Ai quali i tributi (diretti o indiretti) si riferiscono.

I privilegi afferenti i crediti dello Stato riguardano

- 1) **le imposte dirette;**
- 2) **le imposte indirette**

e possono essere

- a) **mobiliari**
- b) **immobiliari**
- c) **generali**
- d) **speciali.**

Godono di **privilegio generale mobiliare** i crediti dello Stato indicati nell'art. 2752 c.c.

I privilegi speciale **mobiliari** sono sanciti

- dall'art. 2752 c.c.
- dall'art. 2758 c.c.
- dall'art. 2759 c.c.

I privilegi speciali **immobiliari** sono sanciti

- dall'art. 2771 c.c. (abrogato dall'art. 23, co. 3° d.l. 6 luglio 2011 n. 98, conv. con modificaz. con la l. 15 luglio 2011 n. 111, con effetto dal 6 luglio 2011)

- dall'art. 2772 c.c.

Il terzo comma dell'art. 2776 c.c., a seguito della modifica approntata dalla cit. l. 15 luglio 2011 n. 111, dispone che «I creditori dello Stato, indicati dal primo e dal terzo comma dell'art. 2752 c.c. **sono collocati sussidiariamente**, in caso di infruttuosa esecuzione sui mobili, **sul prezzo degli immobili**, cui preferenze rispetto a crediti chirografari, ne dopo i crediti indicati al comma precedente» e così quelli indicati dagli artt. 2751 e 2752 co. 1° c.c.

I privilegi sanciti dal novellato 1° co. dell'art. 2752 c.c.

A seguito delle modifiche introdotte dal comma 37 dell'art. 23 del d.l. 98/2011, l'attuale testo dell'art. 2752, 1° co. è il seguente: «Hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per **le imposte e le sanzioni** dovute secondo le norme in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), imposte sul reddito delle società (IRES), imposta regionale sulle attività produttive (IRPEF) ed imposta locale sui redditi (ILOR) ».

La modifica normativa **non** riguarda l'ultimo comma dell'art. 2752 c.c.; ne consegue che il credito per **sanzione** relativo ai tributi locali previsti da detto articolo, continua ad essere ammesso al passivo del fallimento, in via chirografaria.

Il privilegio generale mobiliare afferente i crediti dello Stato per l'IVA (imposta, pena pecuniaria e soprattasse: art. 2572, 2° co., c.c.).

I crediti dello Stato indicati dal secondo comma dell'art. 2752 c.c. sono collocati al n. 19 dell'ari 2778 c.c.

L'art. 2752 (quale risulta sostituito dell'art. 3 della l. 29 luglio 1975, n. 426) stabilisce al terzo comma che hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per e imposte, e pene pecuniarie e le soprattasse dovute secondo le norme relative all'IVA.

Detta norma riproduce quanto già disposto dal co. 3 dell'art. 62 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui i crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie e le soprattasse dovute ai sensi del decreto istitutivo dell'IVA hanno privilegio generale sui mobili del debitore con grado successivo a quello indicato al n. 15 dell'art. 2778 c.c.

Soggetto attivo del privilegio in esame è lo Stato, mentre l'oggetto del privilegio è costituito, oltre che dall'imposta dovute, dalle relative pene pecuniarie e soprattasse.

I crediti di rivalsa per l'IVA (art. 2758, 2° co. c.c.).

Hanno privilegio speciale mobiliare «i crediti di rivalsa verso il cessionario ed il committente, previsti dalle norme relative all'imposta sul valore aggiunto, sui beni che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio» (art. 2758, comma 2, c.c., così com modificato dalla legge 29 luglio 1975, n. 426).

«Eguale privilegio hanno i crediti di rivalsa, verso il cessionario ed il committente, previsti dalle norme relative all'imposta sul valore aggiunto, sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio» (art. 2772, comma 3, c.c., così come modificato dalla citata legge n. 426/1975).

In precedenza, la disciplina del credito di rivalsa IVA era contenuta nell'art. 18 del d.p.r. n. 633/1972, il quale — a seguito della modifica introdotta dal d.p.r. 23 dicembre 1974, n. 687 — così disponeva: «il credito di rivalsa (...) se è relativa alla cessione di beni mobili, ha privilegio stilla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito dall'art. 2752 c.c., cui tuttavia è proposto».

Quindi, mentre il citato art. 18 prevedeva per i crediti di rivalsa IVA il privilegio generale mobiliare, l'art. 2758, comma 2, c.c., a seguito della novella di cui alla legge n. 426/1975, contemplava per i medesimi crediti il privilegio speciale mobiliare. La presenza di due norme contrastanti e successive nel tempo aveva posto quindi agli interpreti il problema della individuazione del tipo di privilegio che assiste i crediti di rivalsa de cessionario o del committente, per le cessioni dei ben mobili o per i servizi relativi agli stessi.

La questione, a lungo oggetto di vivace disputa, vide subito fronteggiarsi due schieramenti nettamente contrapposti.

Secondo un primo filone interpretativo, infatti, il legislatore del 1975, nel formulare l'art. 2758, comma 2, c.c., non aveva inteso abrogare l'art. 18 del d.p.r. n. 633/1972, e pertanto sarebbe persistito il privilegio generale mobiliare previsto da tale norma per il credito di rivalsa IVA. Di segno diametralmente opposto era invece l'orientamento fatto proprio dalla prevalente giurisprudenza di merito, e in particolare dal Tribunale di Milano, che — muovendo dalla riconosciuta portata generale della legge n. 426/1975, e all'intento sistematico del legislatore di collocare la disciplina dei privilegi fiscali nell'ambito del codice civile — riteneva che la novella del 1975 comportasse una esplicita abrogazione delle norme precedenti, e che il credito di rivalsa per IVA fosse quindi assistito esclusivamente dal privilegio speciale mobiliare (o immobiliare) di cui all'art. 2758, comma 2 (o 2772, comma 3), c.c.

Tale seconda, più restrittiva, lettura, veniva in seguito accolta dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ribadiva in più occasioni che «il

credito per rivalsa IVA, spettante al cedente di beni od al prestatore di servizi, è assistito dal solo privilegio speciale sui beni che hanno formato oggetto della cessione od ai quali si riferisce il servizio, ai sensi dell'art. 2758, 2° comma, c.c. nel testo fissato dalla l. 29 luglio 1975, n. 426, non anche dal privilegio generale di cui all'art. 18, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 (modificato dal/art. 1, d.p.r. 23 dicembre 1974, n. 687), dovendosi tale norma ritenere abrogata per effetto dell'entrata in vigore della citata l. n. 426 del 1975, la quale regola compiutamente l'intera materia dei privilegi dei crediti inerenti alla suddetta imposta»; e trovava quindi definitiva consacrazione nella sentenza della Corte Costituzionale n. 25 del 15 febbraio 1984.

Il privilegio in tema di credito di rivalsa IVA dei professionisti.

Ai sensi dell'art. 6, comma 3, del d.p.r. n. 633/1972, «le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo».

La Suprema Corte, inoltre, ha ritenuto che il credito del professionista avente ad oggetto la rivalsa per IVA dovuta relativamente a compenso per prestazione professionale svolta in favore di un imprenditore poi dichiarato fallito, ancorché la fatturazione del servizio reso ed il connesso addebito d'imposta avvenga successivamente all'apertura della procedura concorsuale, costituisce, al pari del detto compenso, un debito del fallito senza che ciò implichi violazione del principio costituzionale della capacità contributiva, poiché, con la suddetta rivalsa, è soltanto autorizzato un fenomeno di traslazione dell'onere economico dell'obbligazione tributaria, restando il professionista titolare di quest'ultima, essendo stata compiuta un'operazione che, in ultima analisi, ha pur sempre determinato uno spostamento di ricchezza in suo favore.

Nella stessa occasione la Cassazione ha altresì precisato che il credito per rivalsa IVA deve essere accertato secondo le regole del concorso, e che l'IVA di rivalsa «non è prededucibile in quanto, da un lato, il debito non può ritenersi contratto per l'amministrazione del fallimento e, dall'altro, solo occasionalmente e per scelta del creditore, può sorgere dopo il fallimento».

La Suprema Corte ha poi chiarito che al credito per rivalsa IVA non può essere attribuito carattere prededuttivo in quanto il diritto di rivalsa sorge nel corso della procedura fallimentare per effetto del pagamento che ne fa il curatore in esecuzione del piano di riparto con conseguente emissione di fattura, mentre i debiti di massa vanno individuati non in base al momento in cui sorge il debito, ma in base alla loro finalità, essendo essi debiti contratti dagli organi del fallimento in occasione ed in funzione della procedura concorsuale.

Se il privilegio ex art. 2752, comma 3, c.c., afferisca anche ai tributi regionali.

Sul problema dell'applicabilità anche ai tributi regionali del privilegio previsto dall'art. 2752, comma 3, c.c., la dottrina⁽⁶⁹⁾ si è espressa nei seguenti termini:

« Si discute se il privilegio generale possa esser riferito anche ai tributi regionali. La questione è certamente delicata, se si pensa che le norme sui privilegi non sono suscettibili di integrazione analogica e se si tiene conto, d'altra parte, che la legge finanziaria regionale (l. 16 maggio 1970, n. 281) è stata emanata vari anni prima della modifica apportata all'art. 2752, c.c. nel quale non si fa parola dei crediti tributari della Regione. Mi sembra, tuttavia, che si debba operare una distinzione: rispetto alle tasse sulle concessioni regionali, alla tassa di circolazione (ora sul possesso) di veicoli e alla tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, gli artt. 3, 4 e 5 della l. n. 281 del 1970 rinviano, per quanto non espressamente disposto, alle norme statali che disciplinano gli stessi tributi. Ritengo perciò che i corrispondenti privilegi statali e provinciali possano trovare applicazione ai relativi crediti della Regione mentre non mi par configurabile un privilegio riferibile alle somme dovute per imposta sulle concessioni statali del demanio e del patrimonio indisponibile ».

La natura privilegia o chirografaria del credito per IRAP.

L'aspro contrasto tra i giudici è stato superato dall'art. 39, 2° co. del d.l. 1 ottobre 2007 n. 159, convertito con modificazioni, dalla l. 29 novembre 2007 n. 222 che ha modificato la formulazione dell'art. 2752, 1° co., c.c., inserendovi, dopo le parole « per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, anche l'IRAP, il cui credito quindi è ora normativamente riconosciuto, unitamente ai crediti dello Stato per IRPEF, IRPEG ed ILOR).

La natura privilegiata del credito per IRAP è stata riconosciuta da Cass. 1° marzo 2010 n. 4861 e Cass. 14 dicembre 2010 n. 25242.

Il credito relativo alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU).

La questione della riconoscibilità o meno della natura privilegiata al credito relativo alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (c.d. TARSU) è stata affrontata e risolta negativamente dal Tribunale di Monza e dal Tribunale di Firenze

Secondo Cass. 17/2/2012 n. 2320, il credito per TIA ha natura chirografaria e, perciò, va annoverato nel passivo del fallimento del contribuente, non ha privilegio ex art. 2752, co. 3, c.c.

Secondo la S.C. questo privilegio va riconosciuto =

sciuto anche ai crediti relativi a tributi locali (la T.I.A., l'I.C.I., l'I.R.A.P. anche per il periodo anteriore alla modifica di cui al d.l. n. 2007) non compresi tra quelli contemplati da r.d. n. 1175 del 1931, contenente il Testo Unico sulla finanza locale, atteso che la norma codicistica, con l'espressione «legge per la finanza locale» in luogo della precisa individuazione della predetta fonte normativa, intese rinviare non già ad una legge specifica istitutiva della singola imposta bensì all'atto astrattamente generatore dell'imposizione nella sua lata accezione, onde consentire l'aggregazione successiva di norme ulteriori in ragione della materia considerata, e ciò in conformità con la finalità del privilegio in questione, costantemente indicata da dottrina e giurisprudenza nel l'assicurare effettivamente agli enti locali la provvista dei mezzi economici necessari per l'adempimento dei loro compiti istituzionali e quindi ravvisabile indifferentemente sia in riferimento ai crediti per tributi previsti dal T.U. del 1931, sia per quelli per tributi istituiti da leggi successive.

Il credito per ICI.

Come noto, l'imposta comunale sugli immobili (ICI), è stata istituita dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e, quindi, non è compresa nel Testo Unico per la finanza locale di cui al r.d. 14 settembre 1931, n. 1175. Poiché il terzo comma dell'art. 2752 c.c. riconosce il privilegio al credito dei Comuni e delle Province per le imposte, tasse e tributi previsti dalla legge per la locale (cioè dal predetto Testo Unico), ne dovrebbe conseguire che all'ICI ed all'ICIAP non possa essere riconosciuto il privilegio in esame.

In proposito si è rilevato infatti che, dopo l'emanazione del Testo Unico per la finanza locale, il legislatore ha infatti attribuito espressamente il privilegio di cui al comma quarto dell'art. 2752 c.c. ad alcuni tributi commerciali (come l'imposta sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni, la TOSAP, e la TARSU), ma non anche all'ICI ed all'ICIAP, e che le norme attributive del privilegio non sono suscettibili di applicazione analogica, anche perché l'art. 2752, comma 4, c.c., fa riferimento alla «legge» (al singolare) per la finanza locale (cioè al menzionato Testo Unico del 1931), e non alle leggi (anche successive) riguardanti la predetta finanza locale. Di questa opinione si sono dichiarate la dottrina e la giurisprudenza di merito prevalenti⁽⁷³⁾.

Opposte sono state invece le conclusioni e le argomentazioni del Tribunale di Milano⁽⁷⁴⁾, e della Corte d'Appello di Milano⁽⁷⁵⁾, che, movendosi nel solco già tracciato da precedenti decisioni del Tribunale meneghino⁽⁷⁶⁾, hanno riconosciuto al credito ICI il privilegio *ex art. 2752*, ultimo comma, c.c.

La S.C. ha riconosciuto la natura privilegiata *ex art. 2752*, 3° co., al credito per ICI, con la sentenza 17 febbraio 2012 n. 2320,

Il privilegio speciale mobiliare afferente i crediti per le imposte sul reddito IRPEF, IRPEG e ILOR.

In tema poi di privilegio sopra determinati mobili, l'art. 2759 c.c. stabilisce che:

«I crediti dello Stato per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, sul reddito le persone giuridiche e per l'imposta locale sui redditi, dovuta per i due anni anteriori a quello in cui si procede, hanno privilegio, limitatamente all'imposta o alla quota imposta imputabile al reddito d'impresa, sopra i mobili che servono all'esercizio di imprese commerciali e sopra le merci che si trovano nel locale adibito all'esercizio stesso o nell'abitazione dell'imprenditore.

Il privilegio si applica sui beni indicati nel comma precedente ancorché appartenenti a persona diversa dall'imprenditore, salvo che si tratti di beni rubati o smarriti, di merci affidate all'imprenditore per la lavorazione o di merci non ancora nazionalizzate munite di regolare bolletta doganale.

Qualora l'accertamento del reddito iscritto a ruolo sia stato determinato sinteticamente ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, la ripartizione proporzionale dell'imposta prevista dal primo comma, viene effettuata sulla base dei redditi iscritti o iscrivibili ai fini dell'imposta locale sui redditi».

Il privilegio in esame riguarda solo i crediti dello Stato per IRPEF, IRPEG e ILOR dovuta per i due anni anteriori a quello in cui si procede, limitatamente all'imposta o alla quota d'imposta imputabile al reddito d'impresa. Si tenga presente che il termine di due anni si riferisce alla produzione del reddito e non all'iscrizione nei ruoli.

In base all'ultimo comma dell'art. 2759 c.c. e al comma 5 dell'art. 56 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, se l'accertamento del reddito iscritto a ruolo è stato determinato sinteticamente ai fini IRPEF, la ripartizione proporzionale dell'imposta, prevista nel primo comma dell'art. 2759 c.c., è effettuata sulla base dei redditi iscritti o iscrivibili ai fini dell'ILOR, atteso che il maggior reddito determinato sinteticamente è considerato reddito di capitale e quindi soggetto a tale ultimo tributo.

Per quanto riguarda i beni oggetto di privilegio, la norma in esame si riferisce a beni mobili che servono all'esercizio dell'impresa commerciale (cioè ai beni strumentali), ovunque essi si trovino, ed alle merci che si trovano nel locale adibito all'esercizio della stessa o nell'abitazione dell'imprenditore. Si ritiene che anche i beni immateriali ed i crediti vantati dal contribuente nei confronti dei terzi in relazione all'attività da lui esercitata costituiscono oggetto del privilegio.