

LUCIANO QUATTROCCHIO



---

Isbn 9788828822264

*Estratto al volume:*

**TUTELA DEL CREDITO**  
**Codice civile e Leggi speciali**

a cura di  
Guido Alpa - Vincenzo Mariconda

2021

**2758** **Crediti per tributi indiretti.** — *I crediti dello Stato per i tributi indiretti hanno privilegio sui mobili ai quali i tributi si riferiscono e sugli altri beni indicati dalle leggi relative, con l'effetto da esse stabilito.*

*Eguale privilegio hanno 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.*

*Il privilegio, per quanto riguarda l'imposta di successione, non ha effetto in pregiudizio dei creditori che hanno esercitato il diritto di separazione dei beni del defunto da quelli dell'erede.*

**2759** **Crediti per imposte sul reddito.** — *I crediti dello Stato per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, sul reddito delle 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 d'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.*

*Commento di* **LUCIANO MATTEO QUATTROCCHIO**

#### BIBLIOGRAFIA

ANDRIOLI, *Dei privilegi*, COM. S.B., Libro sesto. *Della tutela dei diritti (artt. 2740-2899)*, Bologna-Roma, 1958, sub. art. 2759, 169; CORDIANO-RUSCELLO, *Commento agli artt. 2745-2783 bis c.c.*, in PERLINGIERI (a cura di), *Aggiornamento al Codice Civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, Napoli, 2010; DEL VECCHIO, *I privilegi nella legislazione civile fallimentare e speciale*, Milano, 1994; DI SABATO, *I privilegi*, Napoli, 2002; FERRO, *Le insinuazioni al passivo*, Padova, 2010; GHINASSI, *Privilegi fiscali*, EdD, agg., II, Milano, 1998; GAFFURI, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, II ed., Padova, 2008; GLENDI, *Privilegi. II) Privilegi del credito d'imposta*, EGT, XXIV, Roma, 1991; LOMONACO, *Privilegio speciale immobiliare per tributi indiretti e sua estinzione*, in *Studi e materiali C.N.N.*, Milano, 2003; MIGLIETTA-PRANDI, *I privilegi*, GS BIG., Torino, 1995; PARENTE, *Il sistema dei privilegi del credito*, Milano, 2001; PARENTE, *I privilegi*, in CENDON (a cura di) *Tratt. dir. civ.*, Milano, 2014; PARENTE, *Commento agli Artt. 2745-2783-ter*, COM. G., Torino, 2016; PATTI, *I privilegi*, Tr. C.M., Milano, 2003; PRATIS, *Privilegi (diritto civile e tributario)*, NNDI, App., V, Torino, 1984; RAVAZZONI, *Privilegi*, D. CIV., XIV, Torino, 1996; TUCCI, *I privilegi*, Tr. RES., II ed., XIX,

Torino, 1997; VILLANACCI, *Dei privilegi sui mobili (Artt. 2751-2769 Codice Civile)*, COM. S., diretto da BUSNELLI, Milano, 2016.

### SOMMARIO

1. Premessa. — 2. I tributi indiretti. Il catalogo. — 3. I tributi indiretti: l'oggetto del privilegio e i suoi limiti temporali. — 4. I tributi diretti. Il catalogo. — 5. I tributi diretti: l'oggetto del privilegio. — 6. La rivalsa. — 7. L'accertamento sintetico. — 8. L'ordine dei privilegi fiscali.

**1. Premessa.** La nozione di “tributo” è desumibile dagli **artt. 23 e 53 Cost.**, che contengono, rispettivamente, la previsione di una riserva di legge relativa per le prestazioni patrimoniali imposte e il principio di capacità contributiva. Più in particolare, i tributi costituiscono prestazioni patrimoniali imposte, finalizzate a concorrere alle spese pubbliche, soggette al principio di **capacità contributiva**. Si tratta, quindi, di entrate caratterizzate dalla coattività, cioè dall'esercizio da parte dello Stato della potestà autoritativa (lo “*ius imperii*”), per ottenerne la prestazione. Essi comportano il sorgere di un'obbligazione o di altra analoga decurtazione patrimoniale, sono collegati ad un presupposto economico e sono destinati al finanziamento delle spese pubbliche.

I tributi che compongono un sistema tributario sono tradizionalmente classificati in imposte, tasse e contributi.

Le **imposte** sono tributi applicati alla generalità dei soggetti, non in connessione a specifiche prestazioni o benefici ricevuti dallo Stato o da altri enti pubblici, ma — di norma — correlati alla loro capacità contributiva, di cui sono indici diretti il reddito e il patrimonio e indici indiretti i consumi e i trasferimenti. Sono classificate nella duplice categoria di imposte dirette e imposte indirette. In particolare, sono **imposte dirette** quelle che colpiscono indici diretti della capacità contributiva, ossia il reddito e il patrimonio. Queste ultime, a loro volta si distinguono in imposte reali, se colpiscono il reddito o il patrimonio in quanto tali, e in imposte personali, se invece colpiscono il reddito o il patrimonio appartenenti ad una determinata persona, tenendo conto, quindi, delle sue condizioni personali (ad esempio, i carichi familiari). Sono **imposte indirette** quelle che colpiscono, invece, indici indiretti della capacità contributiva, come il consumo e i trasferimenti di ricchezza (ad esempio, la vendita di un bene).

Le **tasse** rappresentano il corrispettivo per un servizio reso dalla pubblica amministrazione, ma di cui beneficiano in particolare un soggetto o un gruppo di soggetti. Si tratta, cioè, di un servizio divisibile e prestato dietro domanda dell'interessato. La misura della tassa è normalmente inferiore al valore del servizio prestato, dal momento che si tratta pur sempre di una prestazione utile per la collettività.

I **contributi** sono prelievi coattivi di ricchezza effettuati dallo Stato, nel caso in cui una parte della collettività sia beneficiaria di un determinato servizio.

I tributi si distinguono in statali, regionali e degli enti locali. I **tributi statali** sono istituiti e disciplinati con legge dello Stato e comprendono, tra gli altri, le imposte sul reddito (IRPEF e IRES). I **tributi regionali** sono caratterizzati dal fatto che il relativo gettito è — normalmente — incassato dalla (specifica) regione ed è desti-

nato a finanziare le spese della regione stessa; i tributi regionali si distinguono in tributi regionali propri e tributi regionali propri derivati. I tributi regionali propri sono istituiti e disciplinati dalla (specifica) regione, mentre quelli derivati sono istituiti e disciplinati dallo Stato, il quale riserva alle (diverse) regioni spazi di autonomia nell'ambito della disciplina dei tributi medesimi, con riguardo — nella maggior parte delle ipotesi — alla misura dell'aliquota o alla determinazione della base imponibile. Fra i tributi propri derivati rientrano l'IRAP e l'addizionale regionale (IRPEF e IRES).

Come sancito espressamente dall'**art. 2758**, i crediti dello Stato per i tributi indiretti hanno privilegio sui mobili ai quali i tributi si riferiscono e sugli altri beni indicati dalle leggi relative. Al proposito, si è sviluppato un dibattito in dottrina e in giurisprudenza con riguardo al momento in cui deve essere verificata la presenza del bene. La Corte di cassazione, a sezioni unite, ha definitivamente chiarito — con riguardo al fallimento — che « 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, per cui deve demandarsi alla fase del riparto la verifica della sussistenza o non dei beni stessi, da cui dipende l'effettiva realizzazione del privilegio speciale » (CC, SU, 20 dicembre 2001, n. 16060, FI, 2002, I, 1053, nt. FABIANI). In termini più generali, a fini del riconoscimento del privilegio speciale è necessaria la sussistenza del bene oggetto del privilegio o, quanto meno, la sua individuabilità (CC 28 marzo 2014, n. 7414).

**2. I tributi indiretti. Il catalogo.** L'art. 2758 attribuisce un **privilegio speciale** ai crediti dovuti allo Stato sotto forma di tributi indiretti, astenendosi da qualsiasi esemplificazione.

Le imposte indirette sono quelle che colpiscono indirettamente la ricchezza, nel momento in cui viene spesa o trasferita. Si tratta, in particolare, di una serie variegata di tributi: *i*) l'imposta di registro, che può essere di misura fissa o proporzionale al valore del documento registrato, dovuta allo Stato per il servizio di conservazione e pubblicità degli atti giuridici economici; *ii*) l'imposta di bollo, che risulta applicabile su atti, documenti e registri espressamente indicati nella tariffa allegata al decreto istitutivo del tributo; *iii*) l'imposta sul valore aggiunto (IVA), tributo di carattere generale che mira a colpire importazioni, cessioni di beni e tutte quelle prestazioni di servizi fornite nell'ambito di esercizio di imprese, arti o professioni; *iv*) l'imposta doganale, che la dogana deve riscuotere a fronte delle operazioni doganali poste in essere; *v*) l'imposta di successione; *vi*) altre (minori).

Con riguardo all'**imposta di registro**, il privilegio è riconosciuto dall'art. 56, u.c., d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, che a sua volta rimanda alla normativa codicistica, e grava sui beni mobili che hanno costituito oggetto del negozio soggetto a tassazione. Il privilegio, tuttavia, non si riferisce al corrispettivo in denaro risultante dall'atto soggetto a registrazione, ma solo a beni specifici e individuati (PARENTE, 2016, 1210; VILLANACCI, 2016, 208). Ai crediti per interessi è riconosciuta colloca-

zione privilegiata (C. cost. 28 maggio 2001, n. 162; CM 15 novembre 2002, n. 84/E). Per contro, nel silenzio della legge, il privilegio non pare potersi estendere ai crediti per soprattasse e pene pecuniarie.

Relativamente all'**imposta di bollo**, disciplinata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, il privilegio si applica ai documenti, agli atti e ai registri indicati nella tariffa annessa al decreto (MERZ-ZANCONATI, 1990, 95). Data la precisa locuzione adoperata dal nuovo codice circa i beni soggetti al privilegio, questo non potrebbe farsi valere che sui beni ai quali il tributo si riferisce, e cioè i valori tassati, e non su altri. Tuttavia, secondo un certo orientamento, l'imposta di bollo non sarebbe assistita da privilegio, in quanto detto tributo « *colpisce l'atto unicamente in considerazione del suo aspetto formale e non anche del suo contenuto* » (COBAU, 1977, 552). Ai crediti per interessi è riconosciuta collocazione privilegiata (C. cost. 28 maggio 2001, n. 162). In assenza di espressa previsione normativa, il privilegio non pare invece potersi estendere ai crediti per soprattasse e pene pecuniarie (DEL VECCHIO, 1994, 143). Quanto all'**imposta sul valore aggiunto** (IVA), le somme dovute all'Erario sono assistite — a norma dell'art. 62, c. 5, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 — da privilegio speciale sui beni mobili che hanno formato oggetto di cessione o ai quali si riferiscono i servizi prestati. Il privilegio si estende a quanto dovuto a titolo di capitale ed interessi, ma non anche alle sanzioni pecuniarie connesse alle violazioni della disciplina IVA. Il credito del cedente di beni nei confronti del cessionario e del prestatore di servizi nei confronti del committente, per (IVA da) rivalsa, gode — del pari — di privilegio sui beni mobili che hanno formato oggetto di cessione o ai quali si riferiscono i servizi.

A norma dell'art. 34, d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, il privilegio per i tributi indiretti assiste anche le **imposte doganali**, che comprendono i diritti che la dogana riscuote in relazione alle operazioni doganali (RUSCELLO-CORDIANO, 2010, 442; PARENTE, 2014, 150-151). La dottrina ritiene che lo spedizioniere, che abbia anticipato il pagamento dei diritti doganali, abbia diritto di surrogarsi allo Stato nel privilegio speciale di cui all'art. 2758 (PARENTE, 2016, 1215; VILLANACCI, 2016, 222-223; *contra* in giurisprudenza, CC12 marzo 1987, n. 2560, GC 1987, I, 1408 nt. LO CASCIO).

Con riferimento all'**imposta di successione**, l'art. 41 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 riconosce l'esistenza del privilegio e si ritiene che lo stesso gravi su tutti i beni mobili compresi nell'attivo ereditario, in caso di successione a titolo universale, e sul singolo bene, in caso di successione a titolo particolare (DEL VECCHIO, 1994, 145). In assenza di espressa previsione normativa, il privilegio non pare potersi estendere ai crediti per soprattasse e pene pecuniarie.

Il credito dello Stato per imposte di fabbricazione e di consumo (**accise**) gode del privilegio speciale sui beni mobili ai quali si riferisce e sui beni mobili indicati dall'art. 16, c. 1, d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (serbatoi, macchinario e materiale mobile esistenti negli opifici di produzione o negli altri depositi fiscali, anche se di proprietà di terzi), con l'effetto di attribuire la preferenza del credito rispetto ad ogni altro credito. A norma dell'art. 16, c. 2, il privilegio si estende ai crediti per sanzioni amministrative e spese.

Il **canone RAI** è un tributo, istituito con il r.d.l. 21 febbraio 1938, n. 246, il cui pagamento è obbligatorio da parte di chiunque detenga uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle radioaudizioni. È, dunque, un tributo indiretto al quale viene riconosciuto il privilegio speciale *ex art. 2758*.

Il credito dello Stato per imposte sugli intrattenimenti è assistito da privilegio speciale sui beni mobili ai quali esse si riferiscono, sebbene la mancanza di beni mobili riferibili al credito rende il privilegio speciale difficilmente esercitabile. Ai crediti per interessi è riconosciuta la stessa collocazione, mentre il privilegio non pare potersi estendere ai crediti per sanzioni amministrative.

Il privilegio assiste pure i crediti relativi all'**imposta sulle assicurazioni** (l. 29 ottobre 1961, n. 1216 e successive modifiche), che si applica ai contratti di assicurazione stipulati nello Stato da assicuratori nazionali e da assicuratori esteri operanti in Italia e ai contratti vitalizi (RUSCELLO-CORDIANO, 2010, 443).

Il credito dello Stato per **contributo unificato** gode del privilegio speciale sui beni mobili (e immobili) ai quali il contributo si riferisce (art. 245, d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115). La collocazione privilegiata è estesa ai soli interessi maturati sui crediti per il contributo, con esclusione del privilegio per soprattasse e pene pecuniarie.

La "**tassa automobilistica**" è un tributo regionale il cui versamento spetta a tutti i possessori di auto risultanti dal Pubblico Registro Automobilistico. È controverso se il privilegio speciale possa essere riconosciuto, sul riflesso che, sebbene le tariffe siano fissate con decreto del Ministero delle Finanze, la tassa automobilistica non sarebbe un tributo statale: infatti, l'art. 17, c. 10, l. 27 dicembre 1997, n. 499 attribuisce alle regioni a statuto ordinario ogni attività riguardante la riscossione, l'accertamento, il recupero, i rimborsi, l'applicazione delle sanzioni e la gestione del contenzioso amministrativo. Inoltre, secondo alcuni, la tassa automobilistica sarebbe impropriamente definita tassa, giacché al tempo della sua istituzione il tributo era configurato come tassa dovuta per la circolazione sulle strade e sulle aree pubbliche degli autoveicoli, mentre nella legislazione attuale la tassa automobilistica costituisce a tutti gli effetti un'imposta diretta reale sul patrimonio; con la conseguenza che non potrebbe riconoscersi il privilegio *ex art. 2758*, c. 1, che fa invece riferimento ai tributi indiretti.

Il privilegio mobiliare in oggetto non è invece applicabile ad altri tributi indiretti quali, ad esempio, le imposte ipotecarie e catastali il cui oggetto non può che essere per definizione immobiliare e che sono comunque state in parte trasformate in diritti fissi, a decorrere dal 1° gennaio 2014, per effetto dell'art. 26 d.l. 12 settembre 2013, n. 104.

Del pari, il **contributo dovuto al CONAI**, ai sensi dell'art. 224, c. 3, lett. *h*), d.lgs. 30 aprile 2006, n. 152, parametrato alla produzione di imballaggi e alla quantità, al peso e alla tipologia del materiale di cui essi sono costituiti, non costituirebbe — secondo un certo orientamento — un tributo indiretto, in quanto segno diretto della immissione nell'ambiente di rifiuti di un certo tipo e non manifestazione indiretta di capacità reddituale; pertanto, non godrebbe del privilegio ad essi riconosciuto dall'art. 2758, c. 1 (CC 6 novembre 2013, n. 24970).

**3. I tributi indiretti: l'oggetto del privilegio e i suoi limiti temporali.** Con riferimento alle imposte indirette, l'**art. 2758, c. 1**, dispone che il privilegio grava sui mobili ai quali i tributi si riferiscono e sugli altri beni indicati dalle leggi relative. Il privilegio si estende anche a beni che non sempre formano oggetto del tributo, ma talvolta non hanno col tributo stesso che una semplice relazione causale (PARENTE, 2016, 1208-1209; VILLANACCI, 2016, 205). Anzi in alcuni casi manca addirittura tale relazione, in quanto i mobili che la legge assoggetta al privilegio sono assolutamente estranei al debitore e alla causa del tributo. Occorre quindi avere riguardo alle leggi speciali per verificare in quali casi la disposizione può trovare applicazione e per ricavare l'esatta estensione del privilegio. Inoltre, nel caso in cui il bene sia individuato o individuabile, condizione di efficacia del privilegio è che persista il bene sul quale lo stesso insiste (PARENTE, 2016, 1209; VILLANACCI, 2016, 205).

Il privilegio può essere esercitato anche in pregiudizio dei **diritti posteriori dei terzi**, ma il terzo acquirente di buona fede, che abbia conseguito il possesso del bene mobile, ne acquista la proprietà libera dai diritti altrui; per contro, il terzo acquirente in mala fede o non possessore non gode del privilegio (PARENTE, 2016, 1212; VILLANACCI, 2016, 210). In particolare, per quanto concerne l'efficacia nei confronti dei terzi acquirenti del bene soggetto a privilegio, non esiste una norma specifica quale l'art. 2772, c. 4 e 5, in tema di privilegio immobiliare. Si ritiene, quindi, che trovi applicazione il principio generale posto dall'art. 2747, c. 2, secondo cui il privilegio può esercitarsi in pregiudizio dei diritti acquistati posteriormente dai terzi. Esiste, peraltro, un problema interpretativo con particolare riguardo al coordinamento tra tale norma e l'art. 1153, c. 2, il quale stabilisce che « La proprietà si acquista libera da diritti altrui sulla cosa, se questi non risultano dal titolo e vi è la buona fede dell'acquirente » (RAVAZZONI, 1996, 377-378). Inoltre, in ragione dell'inopponibilità dei diritti acquisiti dai terzi successivamente al sorgere del privilegio, lo stesso segue i beni presso i successivi proprietari o titolari di diritti reali limitati (PARENTE, 2016, 1209; VILLANACCI, 2016, 206; RUSCELLO-CORDIANO, 2010, 441; DI SABATO, 2008, 171).

Quanto all'**imposta di registro**, l'oggetto del privilegio è individuato nel bene negoziato o trasferito mediante l'atto soggetto a registrazione (RUSCELLO-CORDIANO, 2010, 441). Il privilegio quindi grava sul singolo bene, qualora si tratti di scambio di bene verso corrispettivo in denaro; sul complessivo oggetto dello scambio, nel caso di permuta; sul credito ceduto, nell'ipotesi di cessione del credito (PARENTE, 2016, 1210-1211; VILLANACCI, 2016, 208; in giurisprudenza, CC 14 ottobre 1966, n. 2457, GI 1967, I, 1, 56).

Relativamente all'**imposta di successione**, il privilegio speciale ha ad oggetto i beni mobili (merci) ai quali essa si riferisce (T Milano 10 gennaio 1994). Nel silenzio del legislatore, il privilegio non pare potersi estendere ai crediti per sanzioni amministrative (soprattasse, pene pecuniarie e multe) e spese. Il privilegio opera anche in pregiudizio dei diritti acquistati dai terzi dopo l'apertura della successione (PARENTE, 2016, 1219; VILLANACCI, 2016, 212). Tuttavia, una deroga specifica al principio generale di cui all'art. 2747, c. 2, è posta, con riferimento all'imposta di successione, dal c. 3 dell'art. 2758, ai sensi del quale il privilegio non

opera « *in pregiudizio dei creditori che hanno esercitato il diritto di separazione dei beni del defunto da quelli dell'erede* » ai sensi dell'art. 512. Per effetto della separazione, infatti, i beni compresi nella successione costituiscono, rispetto ai creditori che hanno esercitato tale diritto, una massa separata, sulla quale i creditori stessi hanno diritto di essere soddisfatti con precedenza sui creditori dell'erede, fra i quali va compreso lo Stato per l'imposta di successione. Tale principio è ritenuto estensibile a favore dei creditori del defunto anche nelle ipotesi di accettazione beneficiata e di fallimento *post mortem*; non invece in quella di legatari separatisti (GAFFURI, 2008, 413).

Quanto ai limiti temporali del privilegio, l'art. 56 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 fissa — in tema di imposta di registro — un termine di estinzione quinquennale decorrente dalla registrazione dell'atto; l'art. 41 d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 — in materia di imposta di successione — fissa lo stesso termine, che decorre dall'apertura della successione o, in caso di dilazione del pagamento, dal giorno di scadenza dell'ultima rata. Entro il termine testé indicato l'amministrazione ha l'onere di iniziare l'azione esecutiva, procedendo al pignoramento del bene. Inoltre, il termine non è suscettibile di sospensione, né di interruzione (LOMONACO, 2003, 176).

Con riferimento all'**imposta di bollo**, il privilegio si estingue a seguito dell'venimento del credito tributario, per effetto del mancato accertamento nel termine e della conseguente mancata riscossione; ciò sul riflesso che l'accertamento della violazione è soggetto al termine di decadenza di tre anni a decorrere dal giorno in cui la violazione è stata commessa (art. 37, c. 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642), (PARENTE, 2016, 1214; VILLANACCI, 2016, 220-221; in giurisprudenza, CC 9 dicembre 1982, n. 6710, GC, 1983, I, 1147).

**4. I tributi diretti. Il catalogo.** Le imposte dirette sono quelle che colpiscono direttamente la ricchezza, già esistente (il **patrimonio**) o nel momento in cui essa viene prodotta (il **reddito**). La norma in esame, che attribuisce il privilegio, è finalizzata ad evitare che i contribuenti, dichiarando di non avere mezzi per adempiere ai pagamenti dovuti, riescano in tal modo a frodare il fisco, ed è caratterizzata dal particolare rapporto esistente tra il tributo e i beni strumentali alla produzione di quelli colpiti dal tributo medesimo.

Le principali imposte dirette sono: *i*) l'**IRPEF** (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche): è un'imposta progressiva, cioè al crescere del reddito imponibile aumenta il valore delle aliquote da applicare sulle ulteriori quote di reddito; *ii*) l'**IRES** (Imposta sul Reddito delle Società, che ha sostituito l'IRPEG dall'1 gennaio 2004): è un'imposta proporzionale, cioè, a differenza dell'IRPEF, l'aliquota è fissa e non muta al variare del reddito imponibile; *iii*) l'**IRAP** (Imposta Regionale sulle Attività Produttive): è anch'essa un'imposta proporzionale, gravante sui « redditi » (da intendersi in una accezione particolare) prodotti nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

**5. I tributi diretti: l'oggetto del privilegio.** Le somme dovute all'Erario a titolo di imposte dirette sul reddito sono assistite da privilegio e, per quanto di



interesse, dal privilegio speciale mobiliare, *ex art. 2759*, che copre solo quanto dovuto a titolo di imposta e di interessi, ma unicamente nella misura di cui all'art. 2749. A differenza del privilegio generale mobiliare, peraltro, il privilegio: *i*) copre soltanto l'imposta dovuta per i due anni anteriori a quello in cui si procede e non, pertanto, l'intero credito vantato dall'Erario nei confronti del debitore; *ii*) si estende unicamente alla quota di imposta imputabile a reddito d'impresa e colpisce esclusivamente i mobili che servono all'esercizio di imprese commerciali ovvero le merci che si trovano nei locali adibiti ad attività d'impresa o nell'abitazione dell'imprenditore.

Quanto al primo profilo, l'art. 2759 limita l'efficacia del privilegio a due periodi di imposta e cioè ai due anni più recenti tra quelli in cui è sorto il credito tributario e che necessariamente debbono precedere il pignoramento (art. 2916, c. 3) da chiunque sia stata promossa l'esecuzione individuale o l'inizio dell'esecuzione collettiva (artt. 44 e 52 l. fall.) (CC 14 gennaio 1999, n. 330). Il privilegio, inoltre, riguarda esclusivamente il credito per imposta riferibile ai redditi d'impresa.

Quanto al secondo profilo, dalla limitazione prevista nella norma deriva che il privilegio speciale mobiliare non comprende i crediti per imposte dirette nei confronti di soggetti che non esercitano attività d'impresa; allo stesso modo, il privilegio non è configurabile allorché, all'interno del patrimonio dell'imprenditore debitore (la qual cosa è frequente qualora questi venga dichiarato fallito), non siano più rinvenibili beni mobili destinati all'esercizio d'impresa ovvero l'imprenditore stesso abbia modificato la propria abitazione a seguito della cessazione dell'attività d'impresa. In particolare, il privilegio grava sui beni mobili strumentali all'esercizio delle imprese commerciali, e cioè sui macchinari destinati all'esercizio dell'attività produttiva (PARENTE, 2016, 1223; VILLANACCI, 2016, 232; RUSCELLO-CORDIANO, 2010, 444), nonché sui beni immateriali e sui beni mobili su cui il debitore vanta diritti nei confronti dei terzi in relazione all'attività esercitata (PARENTE, 2014, 154), compresi i diritti di credito (PARENTE, 2016, 1224; VILLANACCI, 2016, 235; in giurisprudenza, CC 21 ottobre 1965, n. 2181, FI 1966, I, 1353). Si ritiene che il privilegio gravi anche sui beni mobili che sono pertinenza dell'immobile aziendale, ad esempio gli impianti; ciò fino al momento in cui si sia verificata l'incorporazione, senza possibilità del distacco del bene (art. 812, c. 1) (PARENTE, 2016, 1225; VILLANACCI, 2016, 238; RUSCELLO-CORDIANO, 2010, 445).

Il privilegio è esercitabile sopra i **mobili** che servono all'esercizio dell'impresa commerciale — ricomprendendosi negli stessi le macchine e gli utensili, oltre ai beni materiali e ai mobili, compresi fra questi ultimi i crediti — e sopra le merci che si trovano nel locale adibito all'esercizio stesso o nell'abitazione dell'imprenditore (TUCCI, 1997, 748). Per quanto concerne invece la seconda categoria, costituita dalle merci, è poi prevista la necessaria localizzazione delle stesse all'interno dell'esercizio o dell'abitazione dell'imprenditore.

I beni sui quali tale privilegio può esercitarsi sono quelli che hanno una destinazione effettiva e attuale all'esercizio dell'impresa dal quale il reddito proviene, comprese le merci che si trovano — oltreché nei locali dell'impresa — nell'abitazione del contribuente (RUSCELLO-CORDIANO, 2010, 444-445; PARENTE, 2014, 154).

Come si è detto, il privilegio può farsi valere anche su cose appartenenti a persona diversa dal debitore, tranne nel caso di cose derubate o smarrite, o di merci depositate provvisoriamente a solo fine di lavorazione o in transito, munite di regolare bolletta doganale. Tale estensione si giustifica con la presunzione — che non ammette prova contraria — secondo cui, fuori dei casi ora specificati, le cose appartengano al debitore dell'imposta. Trattandosi di un privilegio speciale, è inoltre dotato di sequela, con la conseguenza che potrà essere esercitato anche nei confronti dei soggetti che abbiano, nel corso del tempo, acquistato i beni, fatti salvi gli effetti del possesso di buona fede. Dalla circostanza che il c. 2 dell'art. 2759 prevede che il privilegio si rende applicabile anche se i beni appartengono 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 », si trae la conclusione che la stessa norma costituisce una deroga all'art. 2747, c. 2, a norma della quale il privilegio speciale non è esercitabile in pregiudizio dei diritti acquistati anteriormente dai terzi (ANDRIOLI, 1958, 169). Come è stato precisato, il privilegio permane sia sui beni mobili facenti parte dell'azienda poi ceduta o concessa in affitto, sia sui singoli beni mobili successivamente alienati dall'imprenditore (PARENTE, 2016, 1226; VILLANACCI, 2016, 241; RUSCELLO-CORDIANO, 2010, 445; in giurisprudenza, CC 20 giugno 1951, n. 1629, RFI 1951).

Il privilegio, per la sua natura di accessorio di credito, di cui segue le sorti, si estingue solo con l'estinzione del credito e non è suscettibile, pertanto, di estinguersi autonomamente per prescrizione, indipendentemente dalla prescrizione del credito assistito, salvo che nelle ipotesi eccezionali espressamente previste dalla legge e non estensibili in via analogica, tra le quali non può essere compresa quella del privilegio speciale gravante sugli immobili soggetti ad imposta straordinaria sul patrimonio (CC 9 dicembre 1982, n. 6710).

**6. La rivalsa.** L'art. 2758, c. 2, attribuisce il privilegio speciale anche ai **crediti di rivalsa** verso il concessionario e 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. Tuttavia, per quanto riguarda il diritto riconosciuto a favore del cedente ovvero del prestatore di servizio di ottenere dalla propria controparte contrattuale il pagamento dell'IVA liquidata a favore dell'Erario, la norma estende il privilegio speciale mobiliare solo a quanto dovuto a titolo di imposta, non potendo configurarsi una rivalsa estesa anche agli interessi ed alla sanzione per tardivo versamento dell'imposta all'Erario da parte del cedente o del prestatore del servizio. Soggetti al privilegio sono i beni che hanno formato oggetto di cessione o ai quali si riferisce il servizio prestato, con la conseguenza che la rivalsa non può essere soddisfatta mediante collocazione preferenziale sugli altri beni presenti nel patrimonio del debitore.

**7. L'accertamento sintetico.** L'art. 2759, c. 3, disciplina l'ipotesi in cui il reddito sia stato determinato sinteticamente dall'amministrazione finanziaria e

non risulti pertanto possibile individuare la quota di imposta riferibile al reddito d'impresa. In particolare, si prevede che la ripartizione proporzionale dell'imposta di cui al c. 1 venga effettuata sulla base dei redditi iscritti o iscrिवibili ai fini dell'imposta locale sui redditi (ILOR). L'imposta è stata abrogata con effetto dal 1° gennaio 1998, a seguito dell'istituzione dell'IRAP, ma la dottrina aveva già a suo tempo osservato che l'art. 41, u.c., del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, qualifica il reddito determinato d'ufficio in via sintetica, agli effetti ILOR, quale reddito di capitale, con la conseguenza che, nell'impossibilità di prova contraria in ordine alla qualificazione presuntiva del reddito, l'operatività del privilegio verrebbe di fatto sterilizzata (GLENDI, 1991, 3).

Del pari, relativamente alla fattispecie disciplinata dall'art. 38 d.P.R. n. 600/1973, e cioè all'accertamento in rettifica, la norma originaria qualificava il reddito come **reddito di capitale**. In assenza di previsione specifica nella normativa in vigore, si ritiene che gravi sul creditore precedente — e, in particolare, sull'agente della riscossione — l'onere della prova che il maggior reddito accertato sia riferibile ad un'attività d'impresa del contribuente.

**8. L'ordine dei privilegi fiscali.** I crediti per tributi indiretti e diretti di cui agli **artt. 2758 e 2759** sono collocati al settimo posto nell'ordine di cui agli artt. 2777 ss.; ciò in considerazione dell'essenza del privilegio riconosciuto dal legislatore in considerazione della causa particolarmente meritevole del credito cui accede.