DOMENICO LA MEDICA

I PRIVILEGI FISCALI

SOMMARIO: 1. Il concetto di privilegio fiscale. — 2. Ipotesi di prelazione non costituenti privilegio. — 3. La distinzione dei privilegi secondo il codice civile. — 4. Il privilegio quale deroga giustificata al principio di eguaglianza. — 5. Natura sostanziale del privilegio. — 6. Cause di estinzione dei privilegi.

1. Sui « privilegi fiscali » non vi è, in dottrina, uniformità di vedute, mentre i problemi della loro giustificazione e della loro sistemazione, nell'ambito del diritto formale oppure, come ci sembra più esatto, in quello sostanziale, non hanno attratto particolarmente l'attenzione degli studiosi.

Circa il concetto di privilegio ⁽¹⁾ fiscale, riteniamo, innanzitutto che debba essere escluso da esso il potere che il fisco ha di imporre tributi ⁽²⁾, poichè si tratta di esercizio di potestà rientranti nella sua funzione.

⁽¹⁾ Nel diritto romano classico il termine *privilegium* (da *privus*, singolare, particolare e *lex*, legge, disposizione) indica la disposizione particolare che prevede per collettività, persone o enti, singolarmente determinati (*nominatim*), la loro sottrazione alle norme comuni (v. ORESTANO, *Ius singulare e privilegium in diritto romano. Contributo storico-dogmatico*, in *Annali R. Univ. di Macerata*, XII-XIII, 1939, p. 5 ss.; BIONDI, *Istituzioni di diritto romano*, Milano 1956, p. 70 s.) oppure una disciplina speciale (*lex in privos lata*); detto significato si ampliò, in epoca giustiniana, fino a comprendere la disposizione speciale inerente a rapporti, cose o istituti.

L'istituto del privilegio caratterizzato, originariamente, da un contenuto sfavorevole, per cui ne fu vietata l'emanazione dalle leggi delle XII Tavole, successivamente, acquistò il significato di disposizione favorevole, che arreca vantaggio, ed, inteso in tal senso, fu indicato più frequentemente con il termine di *beneficium*, seguito dalla specificazione del contenuto (es.: *beneficium militiae*, *b. divisionis*, *b. excussionis*).

⁽²⁾ Questo lato concetto di privilegio fiscale si trova espresso da SANTANGELO SPORO, voce *Privilegi fiscali*, in *Dig. ital.*, XIX, 2ª parte, Torino 1908-1913, p. 91, il quale arriva ad escludere dal suo novero i privilegi stabiliti dal codice civile perchè questi « considerano lo Stato in concorrenza con gli altri subietti di patrimonio... » e « costituiscono una pura e semplice garanzia reale (sic!) riguardante il credito a cui *bona omnia debitoris obnoxia sunt* ».

Ugualmente non sembra accoglibile la definizione di privilegio fiscale come comprensivo di ogni e qualsiasi particolarità di trattamento riservata al fisco, poichè in tal modo si finirebbe con il comprendere sotto lo stesso ambito istituti molto differenti tra loro, quali le varie potestà spettanti all'amministrazione finanziaria nell'accertamento o nella riscossione dei tributi ⁽³⁾ e la preferenza accordata dalla legge nella fase della distribuzione del ricavato dell'espropriazione in danno del comune debitore.

⁽³⁾ V., in proposito, LA MEDICA, *L'esecuzione esattoriale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1970, I, p. 648 ss. ed, in specie, le note 47 e 49.

Il FANNO, *Elementi di scienza delle finanze*, Torino 1967, p. 130, afferma, in particolare, che spettano al fisco privilegi di azione, di riscossione, di garanzia e, più oltre (p. 134), elenca, tra i privilegi fiscali, le procedure di riscossione, caratterizzate dalla brevità dei termini per perseguire il contribuente moroso, la preferenza accordata dal codice civile ai crediti di imposta ed il principio del « solve et repete » — dichiarato illegittimo dalla Corte costituzionale con sentenza del 15 marzo 1961, n. 21 (v. in *Giur. cost.*, 1961, p. 138) — che precludeva al contribuente l'azione giudiziaria se non forniva la prova di aver assolto l'imposta di cui si trattava.

Del pari il GIANNINI M.S., *Sopravvivenza di un privilegio del fisco*, in *Giur. cost.*, 1964, 550, ritiene come privilegio la norma di cui all'art. 207, lett. b), del t.u. delle leggi sulle imposte dirette 29 gennaio 1958, n. 645, che esclude l'opposizione di terzo da parte del coniuge e dei parenti ed affini entro il terzo grado del contribuente, per i beni mobili rinvenuti nella casa di abitazione di quest'ultimo ed assoggettati ad esecuzione ad opera dell'ufficiale esattoriale.

Altri autori comprendono sotto lo stesso termine di *privilegio* sia la preferenza accordata al fisco nel soddisfacimento del suo credito, sia tutte quelle norme procedurali che assicurano allo Stato la sollecita riscossione delle imposte, specificando la prima come *privilegio di credito* e le seconde come *privilegi fiscali in senso stretto o di esazione*. V. GAETANO, voce *Privilegi fiscali*, in *Nuovo dig. it.*, X, Torino 1939, p. 466; Id., voce *Privilegi (diritto civile e tributario)*, in *Noviss. dig. it.*, XIII, Torino 1966, p. 970; ZAPPULLI, *Il libro della tutela dei diritti*, Milano 1956, p. 361. Il GRECO, *Contenuto ed estensione dei privilegi fiscali in Italia*, in *Arch. fin.*, I, 1950, p. 143 ss., distingue i *privilegi sostanziali*, che si manifestano con la prelazione, dai *privilegi formali* che si rinvencono nella procedura esecutiva e sono intesi ad assicurare un diritto o la superiorità agli agenti della riscossione sia nei confronti degli altri creditori, sia nei confronti dei terzi.

La giurisprudenza (Cass. 21 luglio 1932, in *Mass. Foro it.*, 1932, I, 2885) ha ritenuto che il richiamo, in leggi speciali, alle *forme e ai privilegi delle leggi sulla riscossione delle imposte dirette dello Stato*, al fine di garantire la riscossione di tributi previsti a favore di dati enti, si riferisce solo alle particolari procedure di riscossione, mentre ove si intenda far riferimento anche ai privilegi (di credito), occorre non solo un richiamo espresso, ma anche l'indicazione del grado stabilito dal codice civile.

È, altresì, estraneo al concetto di privilegio fiscale il riferimento al godimento di particolari diritti ovvero all'esonazione da obblighi che gravano sulla restante generalità dei consociati ⁽⁴⁾, ovvero a posizioni raggiunte ed occupate non per merito, ma per effetto di situazioni particolari di vantaggio create e connesse con l'assetto economico sociale: infatti, la genericità del contenuto della suddetta definizione e l'aspetto più sociale che giuridico che da essa traspare ci induce senz'altro a considerare il suo accoglimento senza grande utilità per il nostro tema.

Più brevemente e semplicemente, accogliamo la definizione di privilegio quale si desume dagli articoli 2741 e 2745 c.c. e cioè come « la preferenza accordata dalla legge al creditore nella distribuzione del prezzo ricavato dall'espropriazione in danno del comune ⁽⁵⁾ debitore, in considerazione della causa del credito » e, precisamente, per privilegio fiscale intendiamo la preferenza nel soddisfacimento accordata ai crediti vantati dal fisco ⁽⁶⁾.

Il privilegio, dunque, trova il suo fondamento nella causa del credito che il legislatore ritiene di favorire stabilendo che debba essere soddisfatto a preferenza di altri crediti. La giustificazione della prelazione nella distribuzione del ricavato dall'esecuzione forzata risiede nell'interesse pubblico (es.: pagamento dei tributi), in ragioni umanitarie (es.: spese funebri, di infermità, per somministrazione di alimenti), in particolari rap-

⁽⁴⁾ Per riferimenti a tale concezione, v. SCHWARZENBERG, voce *Privilegio (dir. interm.)*, in *Noviss. dig. it.*, XIII, Torino 1966, p. 981; SERAFINI, *Istituzioni di diritto romano comparato al diritto civile patrio*, I, Firenze 1892, p. 61; TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto privato*, Padova 1964, p. 36.

⁽⁵⁾ Avverte il SATTA, *L'esecuzione forzata*, Torino 1963, p. 69, che non si tratta sempre di *comune* debitore in quanto il creditore privilegiato può non essere tale nei riguardi dell'attuale titolare del bene esecutato, ma agisce in forza del diritto di seguito che vanta unicamente nei confronti del debitore originario; inoltre, oggetto della distribuzione non è propriamente il prezzo corrisposto dall'aggiudicatario perchè da esso vanno detratte le spese di esecuzione.

⁽⁶⁾ Analogamente il cod. civ. del 1865 definiva il privilegio come « il diritto di prelazione che la legge accorda nei riguardi della causa del credito » (art. 1952),

porti tra la cosa oggetto del privilegio ed il credito (es.: spese per conservazione o miglioramento della cosa, ecc.), nel vantaggio arrecato dal credito a tutta la massa degli altri creditori (*versio in rem*).

Perciò, come rilevava il Treilhard ⁽⁷⁾ circa un secolo e mezzo addietro, in occasione dei lavori preparatori del *Code civil*, il concetto di privilegio « non trae seco ordinariamente l'idea di un favore personale; qui significa il diritto acquistato, fondato sopra una giustizia rigorosa, perocchè la preferenza data a colui che lo esercita gli è dovuta o perchè ha conservato o migliorato la cosa, o perchè ne è in certo qual modo il proprietario, non essendogliene stato fatto ancora il pagamento, condizione essenziale della vendita o per altri motivi della stessa forza ».

Il privilegio trova fondamento unicamente nella legge. Non contraddicono a tale principio le norme che, in ipotesi di privilegi speciali, prevedono talora la costituzione del privilegio in base a convenzione delle parti (es.: privilegio agrario), ovvero condizionano l'efficacia del privilegio a date forme di pubblicità (es.: privilegio a favore del venditore di macchine, di cui all'art. 2745, 2° comma); infatti, in questi casi, è sempre la legge che stabilisce il privilegio anche se i suoi effetti vengono subordinati a date formalità o condizioni.

Consegue che l'autonomia delle parti non può creare nuove figure di privilegi, che costituiscono un *numerus clausus*, nè attribuire ad un credito, che non sia privilegiato, alcun diritto di prelazione ⁽⁸⁾.

2. L'esercizio del privilegio presuppone l'esistenza di più creditori di uno stesso debitore che concorrono per il soddisfacimento delle loro ragioni, la liquidazione del patrimonio del debitore al fine di distribuire il ricavato tra i diversi credi-

⁽⁷⁾ Citato da TROPLONG, *Commentario dei privilegi e delle ipoteche*, I, Napoli 1845, p. 98.

⁽⁸⁾ Cfr. Cass. 24 giugno 1958, n. 1986, in *Giust. civ. Mass.*, 1959, 676.

tori e l'insufficienza del ricavato stesso a soddisfare tutti i creditori, talchè il favore attribuito dal legislatore ad un credito gli consente di soddisfarsi prima ed anche a discapito degli altri.

Vanno, pertanto, distinte dal privilegio tutte le ipotesi in cui la preferenza di un credito non si verifica alla presenza delle suddette condizioni.

Non costituisce, quindi, privilegio la preferenza accordata ai creditori del defunto nei confronti di quelli dell'erede che abbia accettato l'eredità con beneficio d'inventario (art. 490); ugualmente è a dirsi per la preferenza accordata ai creditori separatisti nei riguardi di quelli personali dell'erede, nell'ipotesi di separazione dei beni del defunto dal patrimonio dell'erede (art. 512).

La preferenza dei creditori ereditari si spiega, nell'accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario, come effetto della mancata confusione del patrimonio del *de cuius* con quello dell'erede (⁹). Analogo fondamento si rinviene nella preferenza accordata ai separatisti, nel caso di separazione dei beni del defunto dal patrimonio dell'erede.

Del pari la preferenza di un credito costituisce l'effetto di una separazione ideale di valori che viene in essere prima dell'apertura del concorso nelle ipotesi di: — separazione della dote costituita in denaro, richiesta giudizialmente dalla moglie al marito (art. 202 e ss.); — prelevamento dal valore delle cose mobili che più non esistono in natura, previsto a favore della moglie nella divisione della comunione degli utili tra coniugi (art. 229); — prelevamento di beni spettante all'erede ove gli altri eredi non conferiscano in natura i beni per la collazione (art. 725). In tutti questi casi, infatti, più che il prevalere di un credito su un altro, si tratta di esclusione degli altri crediti

(⁹) V. AZZARITI F.S., MARTINEZ, AZZARITI G., *Successioni per causa di morte e donazioni*, Padova 1963, p. 88. V. anche, CICU, *Successioni per causa di morte*, Milano 1961, p. 262 ss. *Contra*, VOCINO, *Contributo alla dottrina del beneficio d'inventario*, Milano 1942, p. 376 ss.

da ogni concorso nella parte di valore corrispondente al credito preferito ⁽¹⁰⁾.

In altre ipotesi, la preferenza accordata al credito sta a significare la trasformazione del diritto reale sulla cosa nel suo valore pecuniario, come nel caso in cui, sottoposto a pignoramento e successivamente venduto un bene mobile, nonostante l'opposizione del terzo proprietario, questi faccia valere i suoi diritti sul prezzo ricavato. Così nell'ipotesi di espropriazione forzata di una cosa gravata di diritto reale, i creditori del proprietario non possono partecipare alla distribuzione della somma corrispondente al valore del diritto reale, perchè tale diritto, nei limiti della sua consistenza, esclude, anche prima dell'esecuzione, l'esercizio di altri diritti reali.

Non si ha, altresì, privilegio ma tutela del diritto di proprietà nell'ipotesi del proprietario che richieda un'indennità per il materiale usato dal costruttore in una fabbrica sul suolo altrui: l'esclusione del concorso degli altri creditori del terzo su detta indennità trova fondamento nella considerazione che questi non possono ritenersi garantiti da beni che non sono di proprietà del loro debitore.

L'art. 527 c.p.c. accorda una preferenza al creditore che proceda all'espropriazione forzata nei confronti degli altri creditori intervenuti, i quali, senza giusti motivi, non si siano avvalsi delle indicazioni fornite dal medesimo circa l'esistenza di altri beni del comune debitore da assoggettare all'esecuzione e sui quali i creditori intervenuti avrebbero potuto effettuare il pignoramento, nè abbiano anticipato le spese per l'estensione del pignoramento da parte del creditore istante.

Qui la prelazione non sembra che sia l'effetto di un privilegio, ma piuttosto la conseguenza dell'inosservanza di un onere da parte dei creditori intervenuti ⁽¹¹⁾.

⁽¹⁰⁾ V. GAETANO, *Privilegi (dir. civ. e trib.)*, cit., p. 963.

⁽¹¹⁾ V. NICOLÒ, *Responsabilità patrimoniale. Concorso di creditori e cause di prelazione*, in *Commentario del codice civile* a cura di SCIALOJA e BRANCA, Libro VI, *Tutela dei diritti*, Bologna 1955, p. 22.

L'art. 1416 c.c., nell'ipotesi di alienazione simulata, riconosce ai creditori del simulato alienante, se il loro credito è anteriore all'atto simulato, una preferenza nei confronti dei creditori del simulato acquirente. Questa preferenza si spiega, senza far ricorso al privilegio, in base al principio secondo cui, nel conflitto tra chi *certat de lucro captando* e chi *certat de damno vitando*, la legge protegge quest'ultimo.

Nell'ipotesi che il debitore compia atti di disposizione pregiudizievoli delle ragioni del creditore, questi può chiedere, attraverso l'esercizio dell'azione revocatoria, che tali atti siano dichiarati inefficaci *nei suoi confronti* (art. 2901); se, in conseguenza dell'azione revocatoria, il terzo contraente abbia verso il debitore ragioni di credito, non può concorrere sul ricavato dei beni che sono stati oggetti della menzionata azione, se non dopo che il creditore sia stato soddisfatto (art. 2902 cpv.). Tale preferenza non costituisce l'effetto di un privilegio, ma può essere considerata come la sanzione posta a carico di colui che, in collusione con il debitore, mirava a rendere vana la responsabilità patrimoniale di quest'ultimo. È appena il caso di aggiungere che gli altri creditori non possono beneficiare del vittorioso esperimento dell'azione revocatoria che va a vantaggio solo del creditore istante.

Un cenno, infine, merita il *diritto di ritenzione* e cioè la facoltà che la legge riconosce al creditore di trattenere presso di sé una data cosa — di aliena proprietà — di cui abbia il possesso, fino a quando non siano state soddisfatte le ragioni di credito per le spese effettuate in relazione alla cosa stessa ⁽¹²⁾.

La considerazione che il detentore con il suo comportamento rende impossibile il soddisfacimento degli altri creditori, i quali inutilmente agiscono sulla cosa se prima non estinguono il credito di quello, potrebbe far accomunare il diritto di

⁽¹²⁾ V. D'AVANZO, voce *Ritenzione (diritto di)*, in *Noviss. dig. it.*, XVI, Torino 1969, p. 168. V. anche GORLA, *Le garanzie reali dell'obbligazione*, Milano 1935, p. 161 ss.

ritenzione ad una causa di prelazione, e, quindi, al privilegio. Tale opinione non può essere condivisa innanzitutto perchè la legge enumera, con carattere tassativo, le cause di prelazione e, tra queste, non fa menzione della ritenzione.

Alle medesime conclusioni si deve giungere ove si considerino gli effetti dei due istituti: infatti, il diritto di ritenzione rappresenta un mezzo riconosciuto dalla legge per spingere il debitore all'adempimento, per cui ove il retentore non sia soddisfatto, non può essere obbligato a consegnare la cosa, nemmeno a seguito dell'esercizio dell'azione esecutiva ad opera degli altri creditori⁽¹³⁾; il privilegio, invece, non impedisce il concorso dei creditori, solo attribuisce una prelazione al credito privilegiato.

Nè giova all'avversata tesi l'affermazione che per l'esistenza di alcuni privilegi è richiesta come requisito essenziale la ritenzione della cosa, deducendosi, così, che la legge, allorchè accorda uno di questi privilegi stabilisce anche la ritenzione e perciò questa deve configurarsi come un privilegio. La ritenzione, in verità, in tale ipotesi, non costituisce un rimedio estraneo al rapporto tra creditore e debitore, ma l'unico mezzo per la conservazione della causa di prelazione.

In conclusione, nel caso di privilegio connesso con il possesso di una cosa (c.d. privilegio possessuale: es. art. 2756 e 2761), il creditore che voglia ottenere e conservare la condizione di creditore privilegiato, deve avere il possesso della cosa: tale possesso riveste, quindi, efficacia costitutiva della garanzia. Con la ritenzione, invece, il creditore non modifica la sua condizione, ma pone in essere un mezzo di coazione verso il debitore.

3. I privilegi si distinguono — secondo la classificazione tradizionale seguita anche dal codice — in due categorie: privi-

(13) V. BARBERO, *Sistema di diritto privato*, II, cit., p. 104.

leggi speciali e quelli generali (art. 2746) ⁽¹⁴⁾. I primi sono quelli che colpiscono un determinato bene immobile o mobile e vengono concessi, per lo più, a motivo del particolare servizio o utilità resa dal credito verso quello stesso bene.

I privilegi generali, invece, si riferiscono a tutti i beni *mobili del debitore* ⁽¹⁵⁾; non sono previsti, quindi, nel nostro ordinamento, privilegi generali immobiliari, in quanto la concessione di questi limiterebbe enormemente il commercio ed il credito.

Ma, come si legge nella Relazione ministeriale al cod. civ. (n. 1129), il privilegio speciale si differenzia da quello generale anche perchè il primo, nel colpire un determinato bene, lo tiene vincolato (anche se l'efficacia di tale vincolo è talora subordinata ad una particolare situazione locale delle cose sulle quali cade il privilegio: es. artt. 2757, 2759, 2760, 2762 c.c., art. 211 t.u. delle leggi sulle imposte dirette 29 gennaio 1958, n. 645), fin dal sorgere del credito, affinché sia reso possibile, dopo, esercitare il diritto di prelazione. Se il bene soggetto a privilegio speciale perisce o si deteriora in modo da non essere più sufficiente a garantire il creditore, questi può, altresì, chiedere un'altra idonea garanzia o addirittura il pagamento immediato del credito ⁽¹⁶⁾.

Il privilegio generale, invece, pur potendo riferirsi a tutti

⁽¹⁴⁾ Tale distinzione era conosciuta anche dai Romani, sebbene non sia stata messa in particolare luce. V. GAETANO, *Teoria del privilegio*, in *Riv. univ. giur. dott.*, 1915, n. 3, p. 75 ss.

⁽¹⁵⁾ Presso i Romani, era ammessa l'*ipoteca legale o privilegiata* su tutto il patrimonio del debitore; tale ipoteca comportava la prevalenza dei crediti ipotecari anche sui crediti di data anteriore. Il privilegio generale sugli immobili era previsto anche nel codice napoleonico.

Va ricordato, peraltro, che ai sensi del D.L. 29 marzo 1947, n. 143, modificato con l. 1° settembre 1947, n. 828, l'imposta straordinaria progressiva sul patrimonio (ora non più in vigore) godeva del privilegio speciale su tutti gli immobili del contribuente alla data del 29 marzo 1947. V. PIETRANTONIO, *La nuova imposta straordinaria sul patrimonio*, Napoli 1947, p. 54.

⁽¹⁶⁾ V. ANDRIOLI, *Privilegi*, in *Commentario del codice civile* a cura di SCIALOJA e BRANCA, Libro VI, *Tutela dei diritti*, Bologna 1960, p. 46; BARBERO, *Sistema di diritto privato*, II, Torino 1965, p. 147 e s.

i beni mobili del debitore, non conferisce alcun diritto reale su tali beni e si manifesta, solo se i beni esistono nel patrimonio del debitore al momento dell'esecuzione, nella fase della distribuzione del prezzo della cosa espropriata.

Nel codice vigente i privilegi generali sono considerati, dunque, come un diritto di prelazione, così come il *privilegium inter personales actiones* ⁽¹⁷⁾, nel diritto romano, senza porre in essere alcun diritto reale; differiscono, perciò, dai privilegi speciali i quali sono dei veri e propri diritti reali.

La natura reale dei privilegi speciali è stata talora negata, assumendo che mancherebbe il diritto di seguito. Va osservato, però, a questo proposito, che il diritto di seguito non è essenziale al diritto reale, come si evince dalla considerazione che l'effetto di prelazione derivante dal pegno — la cui realtà è pacificamente riconosciuta — *non si può far valere se la cosa data in pegno non è rimasta in possesso del creditore o presso il terzo designato dalle parti* (art. 2787, 2° c.). Va soggiunto che il diritto di seguito è previsto, nell'ipotesi di crediti del locatore di immobili, in quanto, se le cose che servono a fornire la casa o il fondo locato ovvero a coltivare il medesimo vengono asportate senza il consenso del locatore, questi può domandare il sequestro conservativo — e conservare, quindi, il privilegio — entro 30 giorni dall'asportazione, se si tratta di beni mobili che servono a fornire o a coltivare il fondo rustico e di 15 giorni se si tratta di mobili che servono a fornire la casa (art. 2764, 6° comma) ⁽¹⁸⁾.

⁽¹⁷⁾ Il *p. i. p. a. o p. exigendi* comporta la preferenza dei crediti, di alcune persone (*p. personae*) o di una data natura (*p. causae*), che il legislatore ritiene meritevoli di speciale considerazione, al momento della distribuzione del prezzo della cosa venduta in danno del comune debitore. V. D. 50, 17, 196 (MODESTINUS, *l. 8 regularum*).

⁽¹⁸⁾ Circa il carattere reale dei privilegi speciali cfr. la dottrina sotto *in genere*, Napoli 1894, p. 210 ss.; LUZZATI, *Dei privilegi e delle ipoteche*, I, parte II, Torino 1885, p. 307 ss.; FERRARA F. jr., *L'ipoteca mobiliare*, Roma 1932, p. 117. Più recentemente MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, III, Milano 1959, p. 80 ss.

Tale interpretazione conforme alla tradizione di studi dai quali è sorto il codice del 1865 e quello vigente che da esso, come si rileva anche nella relazione ministeriale ora citata, non se ne è discostato molto, è confermata dall'esame della lettera della legge che, a proposito dei privilegi speciali (artt. 2756, 2757, 2758, 2759, 2761, ecc.), parla dei singoli beni sui quali cade, senza far riferimento alla persona del loro proprietario (mettendo, quindi, in evidenza la possibilità che il medesimo bene appartenga a terzi non debitori). D'altronde, ove si consideri la causa dei privilegi speciali, emerge che questa si riferisce a un particolare servizio, utilità, aumento di valore patrimoniale della cosa, senza che nessun rilievo venga dato al proprietario.

Dal carattere reale del privilegio speciale conseguito che, nel conflitto con i diritti reali, detto privilegio prevale sui diritti reali che siano costituiti posteriormente e, viceversa, deve cedere ai diritti reali costituiti prima del sorgere del privilegio stesso (*prior in tempore potior in iure*).

Quindi il titolare di un credito, munito di privilegio speciale su un dato bene, conserva tale garanzia nel caso che il bene stesso sia acquistato da terzi i quali così diventano responsabili, limitatamente al bene acquistato, per il credito privilegiato.

Nel campo tributario si possono ricordare:

— il privilegio dello Stato per tributi indiretti, sul mobile al quale i tributi si riferiscono e su gli altri beni indicati dalle leggi relative (art. 2758);

— il privilegio dello Stato per l'imposta di R.M. dovuta, per l'anno in corso e il precedente, in dipendenza dell'esercizio di commercio, industria, arte o professione, sui mobili che servono all'esercizio e sulle merci site nell'esercizio stesso o nell'abitazione del contribuente (art. 2759 c.c. e 211 t.u. delle leggi sulle imposte dirette 29 gennaio 1958, n. 654);

— il privilegio dello Stato, delle provincie e dei comuni per le imposte e le sovrimposte fondiari iscritte nel ruolo dell'anno in cui si procede all'esecuzione e dell'anno precedente

sopra gli immobili tutti del contribuente situati nel territorio del comune in cui tali imposte si riscuotono e sopra i frutti, i fitti e le pigioni (art. 2771);

— privilegio dello Stato per i tributi indiretti sopra gli immobili ai quali i tributi si riferisce (art. 2772);

— privilegi dei comuni e delle provincie per i tributi previsti dalla legge speciale sugli immobili ai quali si riferiscono (art. 2773) e per i contributi di miglioria sull'immobile che se ne è avvantaggiato (art. 2775);

— privilegio del comune per le imposte di consumo sui generi che vi sono assoggettati, sui relativi recipienti e mezzi di trasporto e sui meccanismi di produzione delle merci stesse (art. 9, t.u. per la finanza locale 14 settembre 1931, n. 1175).

La regola *prior in tempore potior in iure* non ha, però, valore assoluto — come risulta dall'art. 2747, 2° comma — poichè in alcune ipotesi è previsto che il privilegio speciale prevalga, senza incontrare alcuna limitazione: per es. il privilegio speciale per prestazioni e spese di conservazione e miglioramento ha efficacia anche in pregiudizio di terzi che abbiano diritti sulla cosa, se chi ha effettuato dette prestazioni o spese sia in buona fede (art. 2756, 2° comma); ugualmente, i crediti dell'albergatore per mercedi e somministrazioni verso le persone albergate godono di privilegio speciale sulle cose da tali persone portate nell'albergo o nelle dipendenze e che quivi continuano a trovarsi, anche se le cose non siano di proprietà del cliente o addirittura siano state rubate o smarrite, purchè non venga provato che l'albergatore sapeva dell'aliena appartenenza quando le cose stesse sono state portate nell'albergo (art. 2760) ⁽¹⁹⁾.

Nel campo tributario può farsi menzione, tra gli altri, dei crediti per imposta di ricchezza mobile che godono, ai sensi dell'art. 2759 c.c., del privilegio sopra i mobili che servono al-

⁽¹⁹⁾ V. FUNAIOLI, voce *Albergatore, albergo*, in *Noviss. dig. it.*, I, 1, Torino 1964, p. 445.

l'esercizio dell'industria, commercio, arte o professione di cui si tratti e sopra le merci che si trovano nel locale adibito all'esercizio stesso o nell'abitazione del contribuente; il privilegio si estende su tutti i beni *ancorchè appartenenti a persona diversa dal debitore, salvo che si tratti di beni rubati, smarriti*, ecc. (art. 211, 2° comma, t.u. delle leggi sulle imposte dirette 29 gennaio 1958, n. 645) ⁽²⁰⁾.

Va soggiunto che la prevalenza del privilegio speciale mobiliare sugli eventuali diritti di proprietà della cosa mobile, acquisiti successivamente al sorgere del credito privilegiato, può manifestarsi solo nel caso che si tratti di acquisti a titolo derivativo, mentre deve considerarsi esclusa dall'acquisto fatto dal terzo di buona fede, che è a titolo originario.

Peraltro, nel conflitto tra privilegio speciale e altri diritti reali di garanzia, il privilegio prevale sull'ipoteca, anche se costituita posteriormente, ma cede al pegno. Deve eccettuarsi il caso di spese di giustizia che, ai sensi, dell'art. 2777, prevalgono su ogni altro credito sia anche pignoratizio o ipotecario.

4. Il privilegio, quale trattamento differenziato a favore del fisco ed a scapito degli altri creditori, allorchè l'uno e gli altri insieme concorrono per il soddisfacimento dei rispettivi crediti vantati verso il comune debitore, rappresenta una deroga alla regola generale secondo cui i beni del debitore costituiscono la comune garanzia dei creditori (art. 2741 c.c.) e, pertanto, potrebbe appalesarsi in contrasto con il principio di eguaglianza solennemente affermato all'art. 3 della Carta.

In proposito, si rammenta che la Corte costituzionale ha più volte affermato ⁽²¹⁾ che non costituisce violazione del prin-

⁽²⁰⁾ La questione di legittimità costituzionale del 2° comma dell'art. 211, T.U. n. 645 del 1958, in riferimento all'art. 42, commi 2° e 3°, Cost. è stata dichiarata infondata con sentenza della Corte Costituzionale 28 dicembre 1970, n. 203 (in *Foro it.*, 1971, I, 325).

⁽²¹⁾ V. Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 3, in *Giur. ital.*, 1957, I, 1, 101; 16 dicembre 1960, n. 70, *ivi*, 1961, I, 1, 408; 7 giugno 1962, n. 48, in *Giur. cost.*, 1962, 61; 7 luglio 1962, n. 87, *ivi*, 1962, 933; 16 febbraio 1963, n. 7, *ivi*, 1963, 61.

cipio di eguaglianza la statuizione di discipline diverse per regolare situazioni valutate dal legislatore in modo differente, con esclusione della validità di discriminazioni fondate sulla diversità di sesso, razza, lingua, religione, opinioni politiche, condizioni personali o sociali. Invero il menzionato principio costituzionale esige l'eguaglianza di trattamento in riferimento a condizioni che, oggettivamente e soggettivamente, siano considerate uguali dalle norme giuridiche per la loro applicazione; mentre tale esigenza non sarebbe più rispettata se differenti situazioni giuridiche fossero disciplinate allo stesso modo, perchè, in tali ipotesi, si avrebbe un rinnegamento del diritto ed una violazione patente dello stesso principio di eguaglianza.

Peraltro, il mancato controllo della Corte costituzionale, ai sensi dell'art. 28 della legge 11 marzo 1953, n. 87, sulla potestà attribuita al legislatore di valutare la difformità delle situazioni per dettare una diversità di regolamento, non riduce il principio di eguaglianza in una *evanescente* statuizione che « le leggi debbano essere giuste (e cioè trattare da pari a pari e in modo uguale le situazioni uguali) istituendo un presunto regno o una presunta repubblica della giustizia in terra » (22). Infatti, la Corte si è data carico di accertare che la particolarità della disciplina *non fosse sfornita di qualsiasi giustificazione* (23), dichiarando,

(22) V. ESPOSITO, *Uguaglianza e giustizia nell'art. 3 Cost.*, in *La Costituzione italiana*, Saggi, Padova 1954, p. 28.

Secondo il MORTATI (*Istituzioni di diritto pubblico*, Padova 1967, p. 826 ss.), l'esclusione di ogni controllo sulla valutazione del legislatore può sortire l'effetto di svuotare di contenuto e di valore il principio di eguaglianza.

Il MAZZIOTTI (*Diritto al lavoro*, Milano 1956, p. 106) ritiene che il giudice, al fine di accertare la violazione del principio di eguaglianza, debba limitarsi a verificare l'esistenza di norme tra loro contraddittorie e, quindi, in contrasto con l'esigenza di coerenza logica dell'ordinamento; infine, secondo il PALADIN (*Il principio costituzionale dell'eguaglianza*, Milano 1965, p. 178 ss.; voce *Eguaglianza* (*dir. cost.*), in *Enciclopedia del diritto*, XIV, Milano 1965, p. 523), il controllo del principio di eguaglianza deve riferirsi solo alle leggi *personali* ed alle leggi *speciali* o *eccezionali*, che siano prive di adeguata giustificazione.

(23) Sent. 15 luglio 1959, n. 46, in *Giur. cost.*, 1959, p. 743, concernente la disciplina dei canoni livellari veneti.

in altra occasione⁽²⁴⁾, infondato il denunziato contrasto con l'art. 3 Cost., in quanto aveva rilevato come la differente disciplina si fondava sulla varietà di rapporti che il legislatore aveva cercato di individuare senza incorrere in *manifesto arbitrio* e in *patente irragionevolezza* e che, così agendo, era stato posto in essere un sistema di norme internamente non contraddittorie. La Corte, quindi, non si è limitata ad accertare che il trattamento differenziato corrispondesse ad una diversità di situazioni che non fosse fondato su uno dei criteri previsti dal primo comma dell'art. 3 Cost., ma ha ricercato le ragioni che hanno indotto il legislatore a prevedere una disparità di trattamento, per accertare se l'idoneità dei presupposti giustificativi poteva escludere la non arbitrarietà dei trattamenti differenziati.

Per quanto concerne più particolarmente il nostro argomento, la Corte costituzionale non è mai stata investita specificamente della questione, anche se ripetutamente, in relazione alle diversità di trattamento previste dalla legge a favore dell'azione esecutiva del fisco, ha avuto modo di affermare che la posizione di questi inteso a perseguire pubblici interessi non possa ritenersi eguale alla situazione del privato⁽²⁵⁾ e, quindi, ha concluso per la piena conformità alla Costituzione delle disposizioni impugnate.

Va rilevato, a questo punto, che la posizione dello Stato, nell'esercizio dei suoi poteri sovrani, si appalesa senz'altro diversa da quella del cittadino⁽²⁶⁾; ora, a tale diversità deve corrispondere un differente trattamento e perciò si rivelano destituiti di fondamento gli eventuali dubbi sulla legittimità della prefe-

(24) Sent. 29 marzo 1960, n. 16 (in *Giur. cost.*, 1960, p. 16) sulla riduzione del 30 per cento per i canoni fissati in canapa; v. anche 27 febbraio 1962, n. 7 (*ivi*, 1962, p. 82), con osservazione di GIORGIANNI, *Le norme sull'affitto con canoni in cereali. Controllo di costituzionalità o di « irragionevolezza » delle norme speciali?*

(25) V. specialmente sent. 7 luglio 1962, n. 87, cit.; 12 luglio 1967, n. 115, in *Le imposte dirette erariali*, 1967, 849; 16 giugno 1970, n. 95, *ivi*, 1970, 1175.

(26) V. GUELLI, *Il « foro dello Stato » tra la ragion di stato e lo stato di diritto*, in *Giur. cost.*, 1964, p. 1189.

renza nel soddisfacimento riservata ai crediti derivanti dall'imposizione tributaria nei confronti dei crediti privati.

Tra credito fiscale e quello privato si verifica, infatti, la contrapposizione tra il momento dell'*autorità* e quello della *libertà* ⁽²⁷⁾, in cui la situazione del creditore privato è destinata a *cedere* di fronte alla manifestazione di potestà sovrane. Ma tale *cedevolezza* del credito privato, oltre a non contrastare con alcuna norma costituzionale, trova giustificazione nelle preminenti finalità pubbliche cui adempiono le entrate erariali. La destinazione di queste, va osservato, non si esaurisce nel finanziamento dell'apparato statale ma permette, contemporaneamente, di svolgere quell'attività diretta a procurare il benessere generale eliminando, altresì, gli ostacoli che si frappongono alla partecipazione effettiva dei cittadini alla vita politica, economica e sociale del paese.

D'altra parte, la preminenza che spetta allo Stato sia nella fase della posizione della norma impositrice che in quella della riscossione coattiva ⁽²⁸⁾ verrebbe resa sterile se, proprio nel momento dell'effettivo soddisfacimento, non si riconoscesse il diritto di preferenza rispetto ai crediti di diritto privato.

In base alle considerazioni finora esposte, riteniamo, quindi, che le norme che stabiliscono il diritto di prelazione a favore dei crediti fiscali non si pongano in contrasto con il principio costituzionale dell'eguaglianza. Tali conclusioni trovano, altresì, conforto nel rilievo che gli effetti della prelazione sono stabiliti dall'ordinamento anche a favore di alcune categorie di crediti privati, per cui se i motivi posti a fondamento dei privilegi per i crediti di quest'ultima categoria si ritengono validi ⁽²⁹⁾, a maggior ragione non si può disconoscere l'idoneità di quelli che vengono in considerazione per i crediti fiscali.

⁽²⁷⁾ V. GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, I, Milano 1970, p. 534 ss.

⁽²⁸⁾ V. in proposito, la mia rassegna di giurisprudenza costituzionale su *L'esecuzione esattoriale*, cit., p. 628 ss.

⁽²⁹⁾ V. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, III, cit., p. 76; GAETANO, voce *Privilegi (dir. civ. e trib.)*, cit., p. 965.

5. Circa il problema della natura sostanziale o formale da riconoscere ai privilegi fiscali, va rilevato che nessun argomento può trarsi dalla considerazione che la disciplina dei privilegi è inserita nel codice civile, poichè essa si trova collocata nel Titolo I « Della tutela giurisdizionale dei diritti », accanto a norme di carattere essenzialmente processuale.

Dai lavori preparatori al codice civile (Relazione al Re, n. 1065 e 1184), tale collocazione viene giustificata in base alla argomentazione che le modalità di formazione dei provvedimenti giurisdizionali riguardano il diritto processuale, mentre la determinazione dei « possibili provvedimenti finali di merito e quando e da chi se ne possa provocare l'emanazione, e quale efficacia essi spieghino dopo usciti dal processo, tutto ciò appartiene al regime dei diritti soggettivi dei quali i provvedimenti stessi costituiscono il presidio e la garanzia suprema di vigore o di valore pratico nel momento della insoddisfazione o del litigio » ⁽³⁰⁾.

Più particolarmente, per quanto concerne i privilegi, la relazione al Re (n. 1129) attribuisce la natura di diritto reale solo ai privilegi speciali « i quali colpiscono una cosa determinata e la vincolano al creditore sin dal loro nascere, al fine precipuò di rendere operativo a suo tempo l'esercizio del diritto di prelazione », mentre esclude alcun potere specifico sui beni (mobili) del debitore per effetto del privilegio generale.

In dottrina, la natura processuale dei privilegi è stata affermata da più parti ⁽³¹⁾, in quanto si ritiene che essi costitui-

⁽³⁰⁾ V., però, la critica di SEGNI, *Della tutela giurisdizionale in generale*, in *Commentario del codice civile* a cura di SCIALOJA e BRANCA, Libro VI, *Tutela dei diritti*, Bologna 1962, p. 282.

⁽³¹⁾ V.: CARNELUTTI, *Processo di esecuzione*, I, Padova 1929, p. 335 e p. 391 ss.; *Istituzioni di procedura civile*, I, Roma 1956, p. 199 ss.; *Sistema di diritto processuale civile*, I, Padova 1936, p. 903 ss.; REDENTI, *Diritto processuale civile*, I, Milano 1957, p. 79, il quale definisce i privilegi « amminicoli dell'azione »; ANDRIOLI, *Privilegi*, in *Commentario del codice civile* a cura di SCIALOJA e BRANCA, Libro VI, *Tutela dei diritti*, Bologna 1955, p. 73 ss. il quale afferma che « quando il legislatore, nel dirimere un conflitto di norme sul tempo, assume

scono una modalità (estensiva) dell'azione esecutiva e rispecchiano una posizione processuale verso l'ufficio esecutivo. Si argomenta, infatti, che il diritto del creditore, sia privilegiato che chirografario, è di identico contenuto e concerne il pagamento dell'intero debito; ma l'ufficio esecutivo « deve prestare il suo servizio in guisa o in misura diversa a questi [creditori privilegiati] o a quelli [creditori comuni], preferendo i primi ai secondi, cioè consegnando il ricavo dell'esecuzione a quelli con preferenza su questi »⁽³²⁾.

In termini analoghi si esprime il Garbagnati⁽³³⁾ il quale definisce il privilegio come « una particolare qualità dell'azione esecutiva... in forza della quale il creditore privilegiato ha, *di fronte all'organo giurisdizionale*, il diritto a che il ricavo dell'espropriazione sia assegnato a lui, prima che ai creditori chirografari (o privilegiati di grado posteriore) ».

Alle medesime conclusioni giunge il Gorla⁽³⁴⁾ in base alla considerazione che la legge nel comminare una sanzione (esecuzione forzata) per [il mancato adempimento del] l'obbligazione, appresta una *garanzia primaria* all'obbligazione stessa. Tale garanzia può essere rafforzata dal creditore richiedendo accanto al debitore (principale) altri debitori (fidejussori), ovvero stabilendo un'obbligazione di risarcimento del danno per l'inadempimento in misura che oltre ad essere già determinata, al fine di evitare i fastidi del giudizio di liquidazione, sia molto superiore al danno che si potrebbe accertare, ovvero, final-

come regolatrice la legge nel tempo in cui un diritto si fa valere in giudizio, v'è una prova difficilmente superabile del carattere processuale dell'istituto »; deduce, perciò, il carattere processuale del privilegio argomentando dall'art. 234 delle disposizioni transitorie al codice civile secondo cui « le disposizioni del codice relative ai diritti dei creditori privilegiati... si osservano anche per i privilegi sorti anteriormente alla data di entrata in vigore del codice stesso, se sono fatti valere posteriormente ».

⁽³²⁾ CARNELUTTI, *Processo di esecuzione*, cit., p. 391 ss.

⁽³³⁾ *Il concorso di creditori nell'espropriazione singolare*, Milano 1938, p. 286 ss.

⁽³⁴⁾ *Le garanzie reali dell'obbligazione*, Milano 1935, p. 3 ss.

mente, assicurando all'esecuzione — mediante il pegno o l'ipoteca — determinati beni in modo che nessun atto del debitore o di terzi possa pregiudicare il buon esito dell'esecuzione stessa.

In detta garanzia (reale) non potrebbe, però, annoverarsi il privilegio in quanto la garanzia costituisce — secondo la suddetta concezione — un rafforzamento, da parte del privato creditore, della sanzione; rafforzamento, quindi, che presuppone la valutazione effettuata dal legislatore circa la sanzione da far seguire ad un dovere giuridico in astratto concepito; il privilegio, invece, quale diritto di prelazione accordato dalla legge alla causa del creditore, rappresenta la sanzione che la legge stessa determina nel momento della valutazione della forza che conviene applicare per assicurare l'adempimento del dovere. Viene dedotto, così, che il privilegio non è che una sanzione più energica od anche rafforzata, ma dallo stesso legislatore, e non un rafforzamento privato della sanzione, per concludere che il privilegio riguarda soltanto il *momento processuale esecutivo* ed è un *diritto processuale* esecutivo verso l'ufficio esecutivo, diretto ad ottenere la distribuzione in via preferenziale del ricavato della liquidazione.

Altri autori ⁽³⁵⁾ riconoscono nei privilegi la natura di diritti reali. In verità, tale carattere può ammettersi solo per i privilegi speciali per i quali è previsto, generalmente, un diritto di sequela; mentre i privilegi generali non comportano alcun vincolo sui beni del debitore e nemmeno alcun autonomo potere espropriativo, poichè il creditore privilegiato per poter procedere all'esecuzione deve premunirsi di un titolo esecutivo.

Il carattere di diritto reale viene, però, negato dal Barbero ⁽³⁶⁾ per i privilegi speciali, in quanto mancherebbe quel-

⁽³⁵⁾ V. BIANCHI, *Dei privilegi*, cit., p. 128; CHIRONI, *Trattato dei privilegi delle ipoteche e del pegno*, Torino 1894, I, p. 157; PACIFICI-MAZZONI, *Trattato dei privilegi delle ipoteche e del pegno*, Torino 1917, p. 196 ss.; FERRARA F. jr., *L'ipoteca mobiliare*, cit., p. 33 ss., il quale, però, riconosce la natura di diritto reale solo nei privilegi speciali.

⁽³⁶⁾ *Sistema di diritto privato italiano*, II, Torino 1965, p. 148 ss.

l'agere licere sulla cosa, che l'autore pone a caratteristica fondamentale del diritto soggettivo. Non pertanto viene attribuito ai privilegi speciali la qualifica di mere situazioni processuali, ma piuttosto di un rapporto reale sostanziale il cui contenuto è *il vincolo di un dato bene alla soddisfazione sussidiaria* (in quanto manchi l'adempimento volontario) *di un dato credito*.

Il Barbero rileva, incisivamente, e noi concordiamo con lui, che: « il processo nella sua essenza non è che forma di realizzazione, attraverso il pubblico ufficio, di *situazioni sostanziali*; e se è vero che, nel suo svolgimento può determinare a propria volta situazioni giuridiche qualificabili unicamente sotto il profilo processuale... non è meno vero che siffatte situazioni si determinano *nel processo e durante il processo*, sono un *effetto del processo* e non *la causa per cui si scende nel processo*; non si possono, in altri termini, le situazioni processuali creare prima del processo e fuori del processo ».

Dal canto nostro, siamo dell'avviso che il credito privilegiato rimanga sempre un diritto (sostanziale) di credito e, perciò, anche quando nella fase dell'esecuzione forzata, si risolve in una ragione di preferenza nei confronti degli altri creditori, non può da questo dedursi il carattere processuale del privilegio. La qualità di credito privilegiato nasce fuori del processo e può trovare la sua naturale conclusione (nell'ipotesi di adempimento volontario), senza necessità di un processo.

Voler sostenere la natura processuale del privilegio significa voler esaminare il diritto soggettivo dal punto di vista dell'azione; ma in tal caso si può, tuttavia, obiettare che in tanto il creditore privilegiato può chiedere all'ufficio esecutivo il soddisfacimento in via preferenziale, in quanto tale potere glielo consente il diritto (sostanziale) di credito, per cui l'azione esecutiva è collegata al diritto (sostanziale) di credito, così come l'azione esecutiva privilegiata discende dal diritto sostanziale privilegiato. Perciò, in tanto il creditore può chiedere di essere

preferito agli altri creditori, in quanto il diritto di credito che egli fa valere ha un particolare aspetto: è privilegiato.

Va soggiunto che il credito privilegiato se è caratterizzato dagli effetti di tutta evidenza della prelazione che si manifesta nella fase esecutiva, non per questo si può dire che esaurisca ogni effetto nel processo esecutivo, poichè dal credito privilegiato, a simiglianza di altri crediti chirografari, nascono posizioni giuridiche di natura sostanziale quali, per esempio, il diritto all'esercizio dell'azione surrogatoria che non ha alcuna attinenza con il processo esecutivo. Più particolarmente, il creditore privilegiato può richiedere altra idonea garanzia se il bene soggetto a privilegio perisce o si deteriora in modo da non essere più sufficiente a garantire il creditore ⁽³⁷⁾, ovvero può chiedere la surrogazione nell'indennità dovuta dall'assicuratore per la perdita o deterioramento della cosa, ai sensi dell'art. 2742 c.c. ⁽³⁸⁾.

Le conclusioni, cui siamo ora pervenuti, circa la natura sostanziale dei privilegi in genere, valgono anche per i privilegi fiscali.

In verità, non può essere messo in dubbio che l'istituto del privilegio ha origini civilistiche, ma è altrettanto innegabile che esso rappresenta una nozione tecnica che appartiene a tutto l'ordinamento giuridico e non solo ad una sua determinata branca; il privilegio costituisce una delle forme giuridiche generali, come si esprime il Cantucci ⁽³⁹⁾, che ha uguale efficacia sia nell'ambito del diritto privato che in quello del diritto pubblico, poichè è la materia stessa che richiede, come necessità logica, di essere trattata secondo un determinato schema.

⁽³⁷⁾ V. BARBERO, *Sistema di diritto privato*, cit., II, p. 147 ss.

⁽³⁸⁾ V. ANDRIOLI, *Conservazione della garanzia patrimoniale*, in *Commentario del codice civile* a cura di SCIALOJA e BRANCA, Libro VI, *Tutela dei diritti*, Bologna 1955, p. 24 ed, in ispecie, p. 32.

⁽³⁹⁾ CANTUCCI, *L'attività amministrativa di diritto privato*, Padova 1942, p. 52 ss.

6. Poichè i privilegi costituiscono una qualità dei crediti, le cause di estinzione dei privilegi debbono essere riferite a quelle dei relativi crediti.

I. Il *pagamento* estingue il credito e con esso il suo privilegio: si intende che se il pagamento è parziale il privilegio, essendo indivisibile, continua ad esercitarsi sui singoli beni o sulla generalità dei beni soggetti al privilegio stesso.

Una volta estinta l'obbligazione, il debitore ha diritto ad ottenere la cancellazione di quei privilegi che sono subordinati a particolari forme di pubblicità (es.: privilegi agrari, privilegi a favore del venditore di macchine, ecc.).

Il privilegio, peraltro, rimane nonostante il pagamento del debito se a tanto abbiano adempiuto coloro (responsabili d'imposta) che in base alle leggi tributarie sono tenuti ad assolvere un debito altrui⁽⁴⁰⁾. Si possono qui ricordare le norme di cui all'art. 98 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 (legge di registro) e di cui all'art. 69 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270 (legge tributaria sulle successioni) secondo cui coloro che abbiano pagato il tributo per conto delle parti obbligate possono agire in regresso verso il soggetto passivo d'imposta subentrando in tutte le ragioni, azioni⁽⁴¹⁾ e privilegi del fisco, secondo i principi di

⁽⁴⁰⁾ Sul responsabile d'imposta, v. GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1950, p. 105 e 115; BERLIRI, *Corso di istituzioni di diritto tributario*, Milano 1965, p. 125.

⁽⁴¹⁾ Coloro che hanno pagato, per conto delle parti obbligate, l'imposta di registro possono ottenere il rimborso chiedendo al Pretore del luogo in cui risiedono, qualunque sia la somma, un ordine di pagamento che diviene esecutivo ventiquattr'ore dopo la sua notifica e contro il quale non può opporsi che le imposte non fossero dovute o fossero dovute in misura minore.

La legittimità di tale provvedimento giurisdizionale è stata messa in dubbio per contrasto con il diritto di difesa in quanto è stato rilevato che esso viene emesso *inaudita altera parte* e diventa immediatamente esecutivo, senza che nei suoi confronti si possa instaurare un contraddittorio posticipato, nè ottenere la sospensione dell'esecuzione, poichè è possibile solo proporre un autonomo giudizio di cognizione davanti al giudice competente in via ordinaria.

Ma la Corte costituzionale, con sentenza 28 dicembre 1970, n. 199 (v. in *Tributi*, 1970, n. 60, p. 99), ha dichiarato infondata la sollevata questione in quanto la norma impugnata non deroga ai principi generali del diritto processuale secondo

cui all'art. 1203, n. 3 del cod. civ. (surrogazione legale) ⁽⁴²⁾.

cui i procedimenti iniziatisi *sine causae cognitione* non tolgono alla parte di provocare, nelle forme ordinarie, una contestazione della pretesa fatta valere contro di lei nelle forme sommarie.

(42) Tale surrogazione spetta alle persone di cui è cenno sopra, nella considerazione che essi sono una specie di organi sussidiari di riscossione ed in tale qualità sono chiamati dalla legge a rispondere dell'imposta; ma si ritiene comunemente che non possano usufruire di questo diritto i terzi possessori dell'immobile oggetto del tributo perchè questi ultimi sono in effetti obbligati al pagamento in quanto secondo la legge di registro, non sono estranei al fatto che ha dato luogo al nascere dell'obbligazione tributaria (v. Cass. 23 ottobre 1954, in *Giust. trib.*, 1955, 49). Infatti i terzi possessori dell'immobile ricevono l'immobile dal loro dante causa col peso della tassa di registro dovuta e non ancora pagata.

La medesima *ratio* sorregge l'esclusione dal beneficio della speciale surrogazione per il venditore di un immobile che abbia pagato la tassa complementare di registro relativa ad un maggior valore accertato poichè le parti contraenti, nella vendita immobiliare, sono tenute solidalmente verso lo Stato al pagamento della tassa di registro.

Il venditore dell'immobile, inoltre, non può agire contro il terzo possessore che successivamente abbia acquistato il bene di cui trattasi, fondando la sua pretesa sulla surrogazione concessa dal n. 3 dell'art. 1203 c.c., poichè pagando il tributo ha assolto un debito proprio e non un debito al cui pagamento fosse tenuto con altri o per altri (v. Cass. 26 ottobre 1953, n. 3499, in *Giust. trib.*, 1954, 301 e in *Foro it.*, 1954, I, 931).

La tesi per cui la speciale surrogazione prevista dall'art. 98 della legge di registro spetta solo ai pubblici ufficiali responsabili d'imposta, con esclusione del venditore che, partecipando all'atto generatore del tributo, sarebbe condebitore d'imposta, pur sostenuta dalla dottrina (v. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano 1952, p. 410 ss.; *Principi di diritto tributario*, Milano 1957, II, p. 151 ss.; RONDI A., *Privilegio o surrogazione fiscale agli effetti del privilegio e della surrogazione fiscale in tema di imposta di registro*, in *Giur. it.*, 1956, I, 1, 49) e confermata dalla giurisprudenza (v. Cass. 31 luglio 1939, n. 2921, in *Foro it.*, 1940, I, 289; 12 novembre 1960, n. 3025, *ivi*, 1961, I, 268; 6 agosto 1962, n. 2410, in *Riv. leg. fisc.*, 1963, 213) non è pacificamente accolta ed ha subito varie critiche. È stato rilevato, in particolare, che non può distinguersi tra responsabili d'imposta e condebitori solidali perchè la legge di registro prevede solo un obbligo aggiuntivo al pagamento dell'imposta che altrimenti non sussisterebbe, senza limitare la responsabilità che trova fondamento in altre disposizioni di legge quale l'art. 1475 c.c. (v. GAGLIARDI, in *Foro it.*, 1961, I, 268; GRILLO, *La surrogazione del venditore di immobile nel privilegio di cui agli art. 97 e 98 legge di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1965, I, 514 ss.).

A fondamento di tale opinione è stato ricordato come la legge sulle successioni (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270), all'art. 69, disciplina un caso analogo che se dovesse interpretarsi secondo la tesi precedentemente esposta che limita tale beneficio, sarebbe destinata a restare senza pratica applicazione, perchè la legge

II. La *confusione* della qualità di creditore e di quella di debitore nella stessa persona fa venir meno ugualmente il credito e, quindi, il relativo privilegio: l'ipotesi si verifica, nel campo tributario, allorchè lo Stato succede al debitore.

Il privilegio rivive se la confusione viene messa nel nulla per una causa che agisca retroattivamente.

La confusione, peraltro, non pregiudica i terzi che abbiano acquistato un diritto di usufrutto o di pegno sul credito.

III. Sulle altre cause di estinzione del credito quali la *rimessione*, la *cessione*, l'*accollo*, l'*espromissione* o la *delegazione* non riteniamo di soffermarci poichè si tratta di istituti civilistici che non trovano applicazione in materia tributaria.

IV. La *perdita* o il *deterioramento* della cosa gravata da privilegio (speciale) e per la quale sia stata stipulata l'assicurazione dà al titolare del credito privilegiato l'azione diretta contro il debitore dell'indennità (art. 2742).

V. La *vendita volontaria* della cosa gravata da privilegio non estingue il privilegio perchè tale vendita, ai sensi dell'art. 2747, 2° comma, non è opponibile al creditore privilegiato.

Nell'ipotesi di *espropriazione coattiva* del bene, il privilegio viene esercitato in sede di distribuzione del ricavato, per cui si estingue con tale ripartizione.

sulle successioni non prevede l'estensione della responsabilità a pubblici ufficiali (contra: Cass. 24 gennaio 1966, n. 281, in *Dir. prat. trib.*, 1967, II, 939 con nota di dissenso di MORETTI, *Legittimazione attiva alle procedure privilegiate di rivalsa in materia di imposte indirette e considerazioni in merito alla c.d. solidarietà processuale tra condebitori d'imposta*).

Anche da un punto di vista processuale è stato affermato che come il pubblico ufficiale anche il condebitore può usufruire dello speciale procedimento monitorio di cui all'art. 98 della legge di registro perchè agevolmente può dimostrare al Pretore che l'obbligo è stato assunto dall'altro contraente mediante convenzione, oppure far richiamo, nel caso di compravendita, all'art. 1475 c.c. Tale tesi, che ha trovato accoglimento da parte della dottrina (v. UCKMAR A., *La legge di registro*, Padova 1958, III, 139 ss.; PUGLIESE M., *Surroga fiscale ed interpretazione dell'art. 98 legge registro*, in *Temì lomb.*, 1933, I, 377; GRILLO, *La surrogazione*, cit., 514), ha ricevuto l'adesione della cassazione (sez. I, 18 maggio 1955, n. 1468, in *Foro it.*, 1956, I, 66).

VI. Ove la cosa soggetta a privilegio speciale venga *destinata al servizio o all'ornamento* di un'altra, il privilegio permane perchè, ai sensi dell'art. 819, tale destinazione non pregiudica i diritti preesistenti su di essa a favore di terzi.

Anche l'incorporazione di una cosa mobile assoggettata a privilegio in un bene immobile non fa venir meno il privilegio se può effettuarsi, senza grave danno, la separazione: in tal caso la cosa mobile riacquista la propria individualità permettendo così l'esercizio del privilegio. Ove la separazione della cosa non possa avvenire senza grave danno, il privilegio permane ugualmente e si eserciterà invece che sulla cosa stessa, sul suo valore.