

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 31/2005/T

Problemi interpretativi ed applicativi concernenti il privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 18 marzo 2005

1.- Sul momento di nascita del privilegio speciale, in riferimento ai diversi regimi previsti rispettivamente per imposta principale, complementare, suppletiva e alle ipotesi di decadenza dalle agevolazioni. 2.- Sulle verifiche che consentano di desumere l'esistenza del privilegio. 3.- Esercizio del privilegio ed intervento dell'amministrazione nelle procedure esecutive.

1. Sul momento di nascita del privilegio speciale, in riferimento ai diversi regimi previsti rispettivamente per imposta principale, complementare, suppletiva e alle ipotesi di decadenza dalle agevolazioni

Il primo quesito presuppone l'adozione di "scelte di campo" in ordine a questioni fondamentali della qualificazione giuridica del fenomeno tributario, in particolare per quanto attiene alla definizione degli schemi giuridici dei moduli di attuazione del tributo. Appare pertanto consigliabile impostare le risposte in primo luogo sull'analisi del dato di diritto positivo, come noto sostanzialmente riconducibile all'art. 2772 c.c. (e all'intera disciplina codicistica dei privilegi) e, per quanto attiene all'imposta di registro, alla quale in particolare si riferiscono i quesiti, all'art. 56 e all'art. 58 del t.u. 131/86.

L'indagine evidenzia: *a)* che il privilegio speciale è riferito in generale ai "crediti" dello Stato per "ogni" tributo indiretto, e coinvolge gli immobili ai quali il tributo si riferisce; *b)* il privilegio non pregiudica i diritti dei terzi "anteriormente" acquistati ed inoltre non può essere esercitato in danno dei diritti acquistati successivamente, quando si riferisce ad imposte suppletive; *c)* il privilegio si estingue con il

decorso di cinque anni dalla data di registrazione dell'atto.

Nessuna di tali indicazioni contiene da sola risposte agli interrogativi che si pongono: ad esempio, la disposizione di cui all'ultima parte del quarto comma dell'art. 56 citato si limita, a ben vedere, a fissare un termine decadenziale per l'esercizio del privilegio collegandolo alla data di registrazione; ma non aiuta né a stabilire quando nasca il privilegio stesso (la data di registrazione non è infatti posta come momento iniziale della durata del privilegio, né la durata di quest'ultimo è fissata in un quinquennio: se ne stabilisce solo l'estinzione, cinque anni dopo la registrazione) né a stabilire una coincidenza, o quanto meno un nesso certo, con i termini previsti dallo stesso t.u. per l'accertamento, la liquidazione e la riscossione delle imposte principali, complementari e suppletive. Occorre allora impostare un metodo che gradualmente conduca alla ricostruzione più attendibile, escludendo progressivamente le ipotesi non compatibili con la disciplina positiva.

La riferibilità del privilegio ad ogni tributo e, genericamente, ai "crediti" dello Stato, nonché l'espressa previsione di una limitata efficacia del privilegio per le imposte suppletive, inducono a ritenere altamente probabile ⁽¹⁾ (anche per ragioni di carattere storico che tengano conto dell'evoluzione della normativa ⁽²⁾) l'applicazione del privilegio anche alle imposte complementari, non espressamente menzionate. Come per l'imposta principale, anche per quella complementare il privilegio dovrebbe fare salvi i diritti dei terzi "anteriori", consentendo invece - a differenza di quanto accade per la suppletiva - l'esercizio del diritto di seguito nei confronti dei diritti "successivi"; si tratta quindi di stabilire rispetto a quale atto o a quale fatto debbano essere valutate anteriorità e posteriorità.

Nel silenzio della legge, l'individuazione del momento genetico del privilegio sembra presupporre il compimento di scelte di campo di carattere schiettamente teorico: in ordine alla unicità o alla pluralità dei crediti dello Stato garantiti dal privilegio, alla fonte e alla genesi dell'(o di ciascuna) obbligazione tributaria. Non potendo in questa sede ricostruire l'intera problematica, pare utile segnalare in primo luogo la tesi prevalente, comunemente impiegata dalla giurisprudenza, per poi tratteggiare diverse, possibili conclusioni, che non possono però dirsi diffusamente condivise.

B1) La giurisprudenza, pur nell'emergere di indirizzi parzialmente innovativi negli ultimi anni, è incline a ricostruire in modo lineare e piano lo schema di attuazione della norma tributaria, individuando la nascita dell'obbligazione tributaria al verificarsi del fatto presupposto e accomunando all'interno di un unico rapporto obbligatorio le diverse articolazioni delle fasi del prelievo. A proposito dell'imposta di registro, la conseguenza di tale impostazione sembra essere da un lato la individuazione di un'unica obbligazione, comprendente le tre tipologie di imposta sopra ricordate, e dall'altro e conseguentemente la probabile individuazione di un unico mo-

mento genetico del privilegio (rispetto al quale vanno stabilite anteriorità e posteriorità dei diritti acquistati da terzi). Mancano in realtà pronunzie esplicite in tal senso, ma i casi specifici risolti dalla cassazione sembrano convergere verso tale risultato. Quell'unico momento genetico del privilegio viene poi individuato dalla giurisprudenza di cassazione nel momento di "confezione" dell'atto giuridico ⁽³⁾, e non in quello successivo in cui viene effettuata la registrazione. Dunque dal perfezionamento dell'atto da sottoporre a registrazione nascerebbe un credito dello stato che, sebbene destinato ad articolarsi in una pluralità di prelievi, sarebbe complessivamente garantito dal privilegio speciale. I diritti dei terzi – anche di garanzia – acquistati – anche se non trascritti – anteriormente al confezionamento dell'atto, resisterebbero al privilegio, al contrario dei diritti dei terzi acquistati successivamente, i quali sarebbero pregiudicati dal privilegio. Unica deroga, per l'imposta suppletiva, per la quale il privilegio, pur sussistendo quale causa di prelazione nel rapporto con i creditori, non può essere esercitato in danno dei terzi neppure se il loro diritto sia stato acquistato successivamente. Viene meno così, per l'imposta suppletiva, non il privilegio (come pure, semplificando, impropriamente spesso si dice) ma il diritto di seguito in danno dei terzi. In base al testo attuale dell'art. 2772, quarto comma, che non riferisce più alla data di registrazione la "posteriorità", sembra doversi ricomprendere nell'inoperatività del diritto di seguito qualunque diritto dei terzi successivo alla stipula dell'atto ⁽⁴⁾.

B2) Peraltro, pur non ancora recepiti dalla giurisprudenza e dalla dottrina prevalenti, non mancano elementi per ricostruire il rapporto tra imposta principale, complementare e suppletiva in termini di reciproca autonomia, individuando la fonte di queste ultime obbligazioni non nel verificarsi del presupposto previsto dalla legge ma nell'emanazione degli atti previsti dalla legge per esprimere la pretesa tributaria. In un tale contesto, che valorizza l'espressione "crediti" di cui al primo comma dell'art. 2772, ciascun credito nasce in momenti diversi, e viene assistito da privilegi che hanno parimenti momenti genetici sfalsati (resta poi da stabilire se l'obbligazione per imposta complementare nasca, ad esempio, dall'avviso di accertamento di maggior valore che reca il contestuale avviso di liquidazione dell'imposta, o se, come credo preferibile, la fonte dell'obbligazione sia piuttosto la successiva iscrizione a ruolo). L'adozione di questa più articolata ricostruzione (per la quale spunti decisivi, sia pure di differente impostazione, provengono ad esempio da Fedele, *Le imposte ipotecarie*, Milano 1969, Allorio, *Diritto processuale tributario* 5ed., Torino 1969, Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova 1984) non è resistita dalla durata del privilegio per cinque anni dalla registrazione, sia perché tale disposizione, come detto, utilizza la registrazione dell'atto non come inizio dell'efficacia del privilegio ma come elemento di determinazione della durata, sia perché, se è vero che la durata quinquennale rende ardua la concreta utilità della

garanzia, è anche vero che si tratta di un inconveniente destinato a investire anche le altre tipologie di credito. Adottando questa logica ricostruttiva, dall'atto (o, al più, dalla registrazione) nascerebbe il privilegio per imposta principale, mentre le imposte suppletiva e complementare sarebbero assistite da un privilegio che nasce solo con l'emanazione degli atti impositivi previsti dalla legge (e che quindi è destinato ad avere breve durata, perché quando il privilegio sorge è già relativamente prossimo il termine decadenziale quinquennale ⁽⁵⁾, che resta fissato per legge con decorrenza unica e ancorata alla sola registrazione dell'atto).

B3) In realtà, la funzione di garanzia del credito erariale che la legge assegna al privilegio speciale induce a ritenere che i crediti con i quali si realizza l'attuazione del tributo indiretto, siano essi autonomi o destinati ad un reciproco assorbimento, vedano sussistere la garanzia sull'immobile sin dal momento dell'atto (o, al più, della sua registrazione). Il che è possibile affermare, pur nella logica - che personalmente prediligo - di cui al punto B2, sia riconoscendo agli atti genetici di obbligazioni autonome un effetto retroattivo, sia, soprattutto, se si ritiene ⁽⁶⁾ di poter qualificare il privilegio non come una qualità del credito, come tale destinata in linea di principio a dividerne le vicende, ma quale potere privilegiato (di sottoporre ad esecuzione il bene) che sorge - quanto agli effetti verso i terzi - già con il compimento dell'atto giuridico da sottoporre a registrazione ma è destinato a esercitarsi solo quando le obbligazioni in concreto verranno in essere ⁽⁷⁾. In sostanza, potrebbe anche ammettersi che un privilegio "indeterminato" nasca, precedendo la genesi effettiva dei crediti che ha la funzione di garantire. E la valutazione della priorità cronologica dei diritti dei terzi andrebbe effettuata con riferimento al momento in cui nasce il potere, non a quelli - successivi - in cui nascono le obbligazioni.

In definitiva, pur essendo la tesi che differisce la nascita del privilegio al momento di nascita delle obbligazioni per imposte complementari e suppletive (sub B2) certamente sostenibile e utile nella difesa concreta delle situazioni dei terzi, gli elementi interpretativi indicati sub B1 e B3 inducono a ritenere che più probabile, in caso di lite, sia la conclusione per la quale già la formazione dell'atto tassabile genera il privilegio; in un'ottica di prudenza, a quest'ultima conviene fare riferimento.

C) Pertanto, quanto alla genesi del privilegio in caso di fattispecie complesse, nelle quali ad una tassazione "provvisoria" dell'atto corrisponde poi il sopravvenire di circostanze che possono modificare elementi di determinazione dell'imposta (ad esempio, l'aliquota) comportando la liquidazione di un'imposta che va qualificata come complementare, si deve rilevare come sia parimenti arduo sostenere la nascita del privilegio in un momento successivo alla "confezione" (o al più alla registrazione) dell'atto. Da un lato, infatti, valgono le considerazioni espresse sub B1 e B3; dall'altro, pur apprezzabile (e in astratto a mio avviso condivisibile), appare privo di riscontri giurisprudenziali il tentativo di considerare il verificarsi della decadenza

come fatto (risolutivo del trattamento agevolato applicato in origine e) costitutivo di un'obbligazione del tutto autonoma, assistita da un privilegio che nasce per effetto dell'evento successivo ⁽⁸⁾. Appare dunque prudente ritenere che anche in tali vicende il fisco potrà esercitare il privilegio in danno dei diritti dei terzi acquisiti successivamente alla confezione dell'atto ⁽⁹⁾.

C1) In base all'art. 2772, il privilegio speciale assiste i crediti dello Stato e investe i beni immobili "ai quali il tributo si riferisce". Nell'ipotesi di trattamento agevolato relativo alla compravendita di un immobile, successivamente frazionato in più unità per alcune delle quali, soltanto, la condizione per l'agevolazione in questione (successiva rivendita nel triennio) si verifica, si deve anzitutto rilevare che la liquidazione dell'imposta conseguente alla decadenza dall'agevolazione dovrebbe tener conto del carattere parziale della decadenza e conseguentemente dovrebbe essere effettuata in proporzione. In sostanza, a mio avviso l'ufficio non potrebbe recuperare l'intera differenza, ma dovrebbe individuare in quale proporzione si consolida il diritto al trattamento agevolato, tenuto conto di quanta parte dell'immobile viene effettivamente rivenduta nel termine di legge. Anche accedendo a tale soluzione, però, non mi pare che ne derivi automaticamente la divisibilità del privilegio ⁽¹⁰⁾. L'ampiezza di quest'ultimo, a mio avviso, deve ritenersi consolidata in base all'atto traslativo soggetto ad agevolazione, e non può che riguardare l'intero immobile trasferito – "cui si riferisce il tributo" - , ancorché successivamente frazionato. Ipotizzare un frazionamento urterebbe sia con la indivisibilità naturale del privilegio, sia con l'esigenza di evitare aggiramenti della garanzia; né d'altra parte appare particolarmente meritevole di una tutela differenziata la posizione del terzo acquirente, il quale può agevolmente rilevare dal proprio atto di acquisto come la cessione di immobili frutto di un frazionamento successivamente all'atto precedente non garantisca circa il verificarsi integrale della condizione apposta in quell'atto. Resta ovviamente salvo quanto già detto circa la possibilità di sostenere l'esistenza di tanti privilegi quante sono le obbligazioni tributarie: se si accede alla tesi B2 o si applica lo schema della condizione risolutiva, infatti, il privilegio relativo all'obbligazione per imposta complementare nasce al più con l'inutile decorso del termine per cedere le unità immobiliari frazionate, ed in tal caso gli immobili "cui si riferisce il tributo" potrebbero essere intesi come quelli (e soltanto quelli) dai quali nasce la decadenza dall'agevolazione.

2. Sulle verifiche che consentano di desumere l'esistenza del privilegio

Se si assume quale premessa la nascita del privilegio speciale immobiliare al momento della confezione (o al più della registrazione) dell'atto, è evidente che il terzo acquirente non è sempre in grado di poter rilevare se vi siano ragioni che ren-

dono imminente o possibile l'esercizio del privilegio ⁽¹¹⁾. Tenuto conto che il privilegio opera fino al decorso del quinquennio dalla registrazione, e che l'imposta complementare può derivare da una pluralità di cause che possono verificarsi entro un periodo di tempo altrettanto ampio, è ben possibile che il terzo acquirente proceda all'acquisto quando non vi è alcun sentore di un maggior debito tributario; sarà pertanto possibile, ad esempio, che all'atto di acquisto sopravvenga un accertamento di maggior valore non conoscibile dal terzo. In sostanza, l'ordinaria diligenza deve far ritenere possibile l'esercizio del privilegio per il solo fatto che l'acquisto del terzo avvenga nell'ambito temporale di operatività del medesimo. Del resto, se anche al momento dell'acquisto del terzo vi siano contestazioni in corso, non è scontato che, in caso di silenzio dell'alienante, le informazioni possano essere fornite dall'ufficio competente, che potrebbe anche trincerarsi dietro una comprensibile esigenza di riservatezza ⁽¹²⁾.

Per quanto riguarda, in particolare, l'ipotesi dell'omessa trascrizione del certificato di successione, essa non appare particolarmente significativa della possibilità di accertamenti in corso, atteso che il certificato viene rilasciato sulla base del dichiarato del contribuente o, in alternativa, sulla base dell'accertamento d'ufficio se la denuncia di successione è mancata. Potrebbe al più essere sintomo di una denuncia completamente omessa, e quindi di un accertamento d'ufficio prossimo a emanarsi.

Peraltro, l'evoluzione del quadro giurisprudenziale non lascia il terzo acquirente in una condizione di deficit difensivo; ad avviso di taluni, anzi, la corte di Cassazione riconosce modi di tutela al terzo che ne fanno, nel diritto vivente, un vero e proprio responsabile limitato d'imposta ⁽¹³⁾, potendo contestare davanti alle commissioni tributarie non solo l'applicabilità del privilegio ma anche ogni altra questione relativa al debito tributario, e davanti al giudice ordinario le irregolarità proprie della procedura esecutiva. Inoltre, deve essere riconosciuto al terzo il diritto di intervenire nel giudizio intentato dal dante causa contro l'amministrazione finanziaria, quanto meno in posizione di interventore adesivo dipendente (quindi con poteri processuali limitati ed una difesa condizionata da quanto dedotto dal dante causa).

Dalla consapevolezza che il comportamento difensivo del dante causa può, in vario modo, giovare al terzo acquirente, può ammettersi che, ove questi ne faccia richiesta incontrando il consenso dell'alienante, sia consentito inserire nell'atto traslativo clausole di responsabilizzazione del dante causa, che obblighino quest'ultimo in primo luogo ad informare la controparte delle vicende relative al tributo applicabile al proprio atto di acquisto, ed in ipotesi anche ad assumere comportamenti difensivi utili: penso all'impugnazione degli atti impositivi, con richiesta di sospensione dell'esecuzione degli atti impugnati. Per il terzo restano, tuttavia, garanzie e cautele di carattere meramente formale ⁽¹⁴⁾; anche se, in concreto, deve rilevarsi

come non risulti ricorrente, dalla casistica giurisprudenziale e dalla prassi amministrativa, l'applicazione del privilegio speciale, soprattutto in danno di terzi acquirenti; anche perché, in concreto, la garanzia è destinata ad operare principalmente per imposte suppletive e complementari per le quali il termine decadenziale di estinzione del privilegio, entro il quale si ritiene debba essere quanto meno effettuato il pignoramento, si rivela non sufficiente ⁽¹⁵⁾.

3. Esercizio del privilegio ed intervento dell'amministrazione nelle procedure esecutive

Potrebbe ammettersi l'intervento dell'ente impositore nelle procedure esecutive in corso, al fine di esercitare il privilegio, ogni volta che la pretesa tributaria possa ritenersi certa, liquida ed esigibile, anche a prescindere dalla formazione di un titolo esecutivo. Sennonché, nel procedimento di riscossione delle imposte è pacifico che proprio la formazione del titolo esecutivo, l'iscrizione a ruolo, conferisca all'obbligazione quel carattere di esigibilità che è necessario all'intervento ⁽¹⁶⁾.

La riscossione a mezzo ruolo preclude poi iniziative esecutive dell'ufficio anteriori alla formazione del ruolo anche sotto l'aspetto soggettivo, nel senso che il soggetto attivo abilitato dalla legge in esclusiva ad effettuare la riscossione coattiva è il concessionario della riscossione; sin dal 1988, con la riforma della riscossione di cui al d.p.r. 43/88, ma poi soprattutto con le riforme "Visco" del 1998/99, gli uffici del registro sono stati privati della gestione diretta delle entrate, sicché nessuna iniziativa processuale esecutiva oggi è pensabile senza coinvolgere, con le formalità dovute, il concessionario della riscossione ⁽¹⁷⁾. In buona sostanza, sia sotto il profilo oggettivo (liquidità, certezza ed esigibilità del credito), sia sotto il profilo della esclusiva competenza del concessionario della riscossione a promuovere (o ad intervenire in) procedure esecutive, si può escludere che ragioni di credito derivanti da atti impositivi possano legittimare pretese esecutive anteriormente alla formazione del ruolo. Ovviamente, il requisito della certezza del credito va inteso in senso relativo, sganciato dalla definitività degli atti impositivi: ad esempio, anche la riscossione frazionata dell'imposta complementare, pur avendo funzione provvisoria, può condurre ad un'iscrizione a ruolo idonea a legittimare l'esecuzione ⁽¹⁸⁾.

Come si è detto, la durata del privilegio e la decadenza del medesimo sono posti su di un piano autonomo rispetto alle procedure di accertamento; per cui una procedura esecutiva avviata, quando l'ufficio non ha ancora perfezionato l'iscrizione a ruolo, deve procedere senza che la pretesa creditoria del fisco trovi tutela in quel momento. La pendenza del termine decadenziale per accertare l'imposta complementare è in sostanza irrilevante rispetto alle procedure esecutive. Tra l'altro, non essendo risultante il privilegio speciale da pubblici registri, non si applica l'art. 498

c.p.c., che impone l'avviso ai creditori del pignoramento, in modo da consentirne l'intervento.

Da tale ultima constatazione deriva qualche perplessità, in chi scrive, ad ammettere che l'effetto purgativo della vendita forzata dell'immobile, derivante dall'art. 2919 c.c., sia operante anche nei confronti del privilegio speciale di cui ci occupiamo, come invece generalmente si ritiene ⁽¹⁹⁾; se così fosse, infatti, si avrebbe un effetto purgativo che coinvolge anche creditori che non hanno conosciuto l'esistenza della procedura esecutiva. E' ben vero infatti che all'aggiudicatario occorre garantire certezza sulla disponibilità del bene oggetto della vendita forzata, ma è anche vero che, in base al combinato disposto dell'art. 2919 e dell'art. 2916 c.c., il privilegio speciale anteriore al pignoramento non è espressamente compreso tra i diritti inopponibili al creditore pignorante e quindi vanificati ("purgati") dalla vendita forzata.

Massimo Basilavecchia

-
- (1) Dottrina e giurisprudenza recenti (per le quali si rinvia allo studio 75/99/T; v. pure la ris. min. 251475 del 31 marzo 1977) sembrano dare per scontata tale conclusione; in effetti, tenuto conto che la brevità del termine previsto per l'esercizio del privilegio riguarda anche le altre tipologie di imposta, dall'art. 56 non si ricava una implicita incompatibilità del privilegio con l'imposta complementare; anche perché, a ben vedere, la garanzia per l'erario nella maggior parte dei casi sarà utile proprio per imposte complementari, piuttosto che per principali o suppletive. In astratto, tuttavia, qualche ragione per sostenere l'inapplicabilità del privilegio alle complementari potrebbe sussistere, sul piano letterale agganciandosi alla reticenza della legge, sul piano sostanziale dando prevalenza alle esigenze di tutela della circolazione dei beni e dell'affidamento dei terzi, posto che l'imposizione complementare può, come si vedrà, sopravvenire all'acquisto del bene senza che alcuna diligenza la renda prevedibile. Si potrebbe poi sostenere una limitata applicazione del privilegio alle sole imposte complementari derivanti da fatti o situazioni già presenti al momento della registrazione dell'atto (in quanto preventivabili dai terzi) escludendola invece per quelle che si ricollegano all'accertamento di maggior valore del bene trasferito: ma anche qui siamo sul piano delle ipotesi astratte, obiettivamente non accreditabili, allo stato, di speranze di successo in sede contenziosa.
- (2) Si leggono in BERLIRI, *Le leggi del registro*, II ed., Milano 1950.
- (3) Resta fondamentale Cass. 11 maggio 1978, 2294; per la dottrina, BATISTONI FERRARA, *I privilegi*, in *Trattato di diritto tributario a cura di Amatucci*, II, Padova 1994, 338 nota 1. In effetti, che dalla semplice redazione dell'atto tassabile sorga l'obbligazione tributaria è contestato da quella notevole parte di dottrina (tra i quali FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, Milano 1969) ad avviso della quale dall'atto nasce solo l'obbligo di chiedere la registrazione (CHIZZINI-CASALINI, *Durata del privilegio speciale sugli immobili e termine di decadenza a carico dell'A.F.*, in *GT Riv. giur. trib.* 2001, 57, i quali abbinano la nascita del privilegio alla richiesta di registrazione), e solo da quest'ultima sorge un'obbligazione. Per tale motivo nel testo si continuerà a prospettare la duplice

ipotesi della nascita del privilegio con l'atto tassabile o con la registrazione, avvertendo che la tesi recepita dalla giurisprudenza trova conforto nella tutela che riesce a fornire alla pretesa erariale anche nell'ipotesi (e per tutto il tempo in cui) la registrazione venga evitata, in violazione dell'obbligo di sottoposizione alla formalità in termine fisso; pretesa erariale che viene poi tutelata dalla norma che fissa la durata del privilegio – senza peraltro stabilirne, come si dirà, la nascita - non con riferimento al momento di redazione dell'atto, ma a quello, successivo, in cui è avvenuta la registrazione.

- (4) Salvo che, in base alla soluzione *sub* B2, si individui un diverso momento genetico del privilegio per imposta suppletiva, riconducendolo alla notificazione dell'avviso di liquidazione o all'iscrizione a ruolo: in questo caso, comprimendosi l'area dei diritti dei terzi "successivamente acquisiti", i diritti dei terzi acquistati dopo la confezione dell'atto tassabile ma anteriormente ai momenti ora indicati sarebbero anch'essi pregiudicati dal privilegio sarebbero tutti quelli acquistati.
- (5) Si veda in merito il parere dell'Avvocatura generale dello stato del 19 febbraio 1991, 13273, in *Boll. trib.* 1991, 851, che precisa che solo il pignoramento può evitare la decadenza dal potere di esercitare il privilegio: cfr. anche lo studio 17 luglio 2002, 40/2002/T, la ris. min. 250556 del 10 novembre 1986, Cass. 15 febbraio 1995, 1622. Il termine è indifferente a quelli stabiliti per accertamento e riscossione (v. CHIZZINI-CASALINI, *op. cit.*), alle sospensioni da provvedimenti di condono (Cass. 8 marzo 2000, 2608, in *Riv. not.* 2000), vale per ogni tipologia di imposta (principale, complementare, suppletiva: Cass. 22 luglio 2003, 11357), si applica anche in caso di surroga *ex* art. 58 (v. ancora CHIZZINI-CASALINI, i quali precisano peraltro la diversa natura – prescizionale - del termine per il regresso).
- (6) Si avverte però che si tratta di una prospettiva "eretica": esclude drasticamente che un privilegio possa precedere l'obbligazione alla quale è accessorio GHINASSI, *Privilegi fiscali*, in *Enc. dir. Agg.* II, Milano 1998, 722 nota 3.
- (7) GLENDI, *Privilegi del credito d'imposta*, in *Enc. Giur.* XXIV, Roma 1991, 1, il quale concepisce la disciplina dei privilegi come limitativa dei poteri impositivi in relazione a concorrenti posizioni e interessi di terzi: in tale logica, è possibile ricondurre la nascita del privilegio al verificarsi del presupposto, dal quale senza dubbio nasce il potere impositivo, anche se di vere e proprie obbligazioni potrà parlarsi solo in seguito. Uno spunto molto interessante viene da Cass. 15 febbraio 1995, 1622, che individua una separazione dell'obbligazione dal privilegio, nel senso che la rilevanza di quest'ultimo non coinvolge tanto il debitore, quanto i terzi (subacquirenti del bene o creditori concorrenti). Per la carenza di un collegamento necessario e indissolubile tra credito e garanzia, Cass. 1 settembre 1999, 9204, senza tuttavia affermare che la garanzia possa esistere prima del credito.
- (8) Cfr. lo studio 80/2001/T del 16 febbraio 2002.
- (9) Cfr. la già citata Cass. 2294/78.
- (10) Per la indivisibilità, quale carattere del privilegio, Cass. 22 aprile 1963, 1037.
- (11) BERLIRI, *op. cit.*
- (12) A meno di assumere, quale principio generale applicabile oltre il caso espressamente contemplato, quello della certificazione all'acquirente dei debiti tributari che lo possono coinvolgere con limitazione della responsabilità a quanto risulta dal certificato (art. 14 d.lgs. 472/97).
- (13) LAROSA, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.* 2001, 1186; per analisi e commenti sulla consolidata giurisprudenza della Corte di cassazione, ispirata anche da interventi della Corte Costituzionale tesi ad anteporre a qualsiasi altra considerazione la tutela dei diritti di difesa del terzo, COMOGLIO, *Privilegio fiscale sull'immobile e tutela giurisdizionale del terzo acquirente* in *Riv. esec. forz.* 2002, 272; CONSOLO, *Il riparto giurisdizionale*. L'evanescente criterio della natura tributaria del rapporto, in *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano 1992, 275ss.; BAFILE, *Privilegio speciale e tutela giurisdizionale del terzo proprietario*, in *Riv. dir. trib.* 1993, II, 786; PAVONE, *Esercizio contro il terzo proprietario del privilegio speciale immobiliare che assiste i tributi indiretti sugli affari*, in *Dir. prat. trib.* 1987, I, 1279.

- (14) Segnalo i suggerimenti forniti da D'ERRICO, *Il privilegio per i crediti di tributo di registro, successione*, *INVIM*, in *Boll. trib.* 1984, 115, il quale auspica in primo luogo la previsione di un obbligo di trascrizione del privilegio, ancorché legato a obbligazione ancora indeterminata: "sarebbe buona norma per il notaio rogante illustrarlo e nello stesso tempo prevenire i danni (basterebbe consigliare la stipula dell'atto solo quando si fosse in possesso di un certificato di definitiva e pagata valutazione; nel caso che tale definizione non fosse intervenuta, includere nell'atto una clausola contrattuale atta a risarcire l'eventuale danno, se mai rinviando parte del pagamento del prezzo alla definizione del primo rapporto tributario del dante causa)".
- (15) E' invece meno rilevante il limite minimo – assai basso - previsto in via generale dall'art. 76 del d.p.r. 602/73 perché il concessionario della riscossione possa ricorrere alla espropriazione immobiliare: esso è attualmente pari a € 1549, 37.
- (16) L'iscrizione a ruolo diventa poi ancor più essenziale, se essa viene ritenuta la vera e propria fonte dell'obbligazione tributaria; la liquidazione definitiva del dovuto, che tenga eventualmente conto del raccordo tra fasi contenziose che, per il meccanismo tipico del processo tributario, possono essersi sviluppate in completa autonomia, può infatti avvenire solo con il ruolo. In tale ottica, neppure l'avviso di liquidazione, collegato o meno ad un avviso di accertamento, sarebbe idoneo a costituire l'obbligazione tributaria.
- (17) Cfr. il parere dell'Avvocatura dello Stato, già citato, e PRATIS, *Privilegi (diritto civile e tributario)*, in *NWDI App. IV*. Torino 1984, 1261.
- (18) Per completezza, si può ricordare che il concessionario può promuovere l'esecuzione forzata nel caso di mancato pagamento delle somme iscritte a ruolo entro sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento (art. 50 comma 1 d.p.r. 602/73); la scadenza di tale termine abilita altresì il concessionario all'iscrizione di ipoteca "sugli immobili del debitore" (art. 77 d.p.r. 602/73). L'iscrizione di ipoteca sull'immobile cui si riferisce il tributo potrà essere utile, peraltro, solo in caso di avvenuta estinzione del privilegio speciale, dato che quest'ultimo è destinato a prevalere sull'ipoteca e può travolgere i diritti dei terzi successivi alla confezione dell'atto. Scaduto il privilegio, l'ipoteca riacquista invece una sua funzione; così come potrà ovviamente essere iscritta ipoteca anche su beni immobili diversi da quelli "cui si riferisce il tributo".
- (19) Cass. 11/3/86, 1645 (sia pure non specifica). Per tutti MAZZAMUTO, *L'esecuzione forzata*, in *Trattato di diritto privato a cura di Rescigno*, 19/1, II ed., Torino 1997, 282-3.

(Riproduzione riservata)