

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE  
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE  
VICTOR UCKMAR  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO  
CESARE GLENDI  
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI  
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA  
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI  
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DARIO STEVANATO  
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2010

## SOMMARIO DEL FASCICOLO N. 3/2010

### PARTE PRIMA

#### **Dottrina**

FRADEANI A., Amministrazione finanziaria e XBRL. Nuova tecnologia, logiche aziendali e <i>tax compliance</i> dei contribuenti . . . .	Pag. 445
MELILLO C., Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa . . . . .	» 413
PROCOPIO M., Le sanzioni <i>antitrust</i> al vaglio della Corte di Cassazione . . . . .	» 429
ROCCO G., I privilegi tributari e il riparto dell'insolvenza, tra interpretazione estensiva, eccesso di delega e transazione fiscale ..	» 461
STEVANATO D., I «tributi propri» delle Regioni nella legge delega sul federalismo fiscale . . . . .	» 395

#### **Novità legislative**

(a cura del notaio dott. Lorenzo Giorgio Mottura)

.....	Pag. 515
<b>Prassi amministrativa</b> .....	Pag. 525

#### **Documenti**

ALESINA A., Fisco: va bene pagare tutti ma va meglio pagare meno . . . . .	Pag. 567
CALDEROLI R., Trasferire le funzioni non basta, è il momento del federalismo fiscale . . . . .	» 547
DE BENEDETTI C., Meno tasse, meno evasione uguale più crescita . . . . .	» 553
DE MITA E., Sugli immobili un esempio di scelte arbitrarie . . . . .	» 543

## I PRIVILEGI TRIBUTARI E IL RIPARTO DELL'INSOLVENZA, TRA INTERPRETAZIONE ESTENSIVA, ECCESSO DI DELEGA E TRANSAZIONE FISCALE <sup>v</sup> \*

**Sintesi:** Sono commentati i diversi e contrastanti orientamenti della giurisprudenza in tema di privilegio irap. In particolare l'interpretazione estensiva utilizzata dalla Corte, per riconoscere retroattivamente il privilegio, potrebbe essere priva della necessaria concordanza, che deve sussistere tra i diversi elementi vagliati dall'interprete.

Esaminando poi l'evoluzione storica della riscossione e dei privilegi, viene prospettata una questione di legittimità costituzionale riguardante una modifica normativa dei privilegi, di tipo sostanziale, non autorizzata dalla legge delega del 1998.

L'occasione è utile anche per trattare le diverse tipologie di iscrizioni a ruolo e i molteplici strumenti di garanzia del credito tributario, che condizionano la transazione fiscale nell'ambito delle procedure concorsuali. Si delinea, inoltre, l'opportunità di concludere la transazione soltanto per una parte della debitoria fiscale, essendo consentita la formulazione di una proposta parziale. Il concordato preventivo realizzerebbe così una particolare modalità di riparto dell'insolvenza tra i diversi creditori e l'Erario ne subisce ugualmente gli effetti.

Si stabiliranno tra le diverse obbligazioni, incluse quelle tributarie, alcune relazioni, riflesse nelle cause legittime di prelazione, attestanti la gerarchia dei valori tutelati dalla Costituzione.

SOMMARIO: 1. I privilegi e la funzione di riparto dell'insolvenza. – 2. Il privilegio del credito irap: le tesi giurisprudenziali e l'interpretazione estensiva. – 2.1. Le attuali tesi in breve. – 2.2. I precedenti della Corte in tema di interpretazione estensiva sui privilegi. – 2.3. L'irap in funzione del presupposto. – 2.4. L'irap, la nozione di tributo proprio e la destinazione del gettito. – 2.5. La titolarità del diritto di credito. – 2.6. L'irap ha assunto la medesima rilevanza dell'ilor. – 2.7. Verso un riconoscimento incondizionato del privilegio. – 3. I privilegi tributari in genere. – 4. In particolare l'evoluzione storica del privilegio *ex art. 2752 del c.c.* – 4.1. La funzione del ruolo nel tempo e l'evoluzione della riscossione. – 4.2. L'evoluzione storica del privilegio di cui al 1° comma dell'art. 2752 c.c. – 4.3. L'evoluzione storica del privilegio di cui al 2° comma dell'art. 2752 c.c. – 5. I sospetti di incostituzionalità circa l'abrogazione del 2° comma. – 5.1. L'eccesso di delega. – 6. Privilegi e concordato preventivo. – 6.1. Debiti provvisori e debiti definitivi. – 6.2. Garanzie provvisorie e garanzie definitive. – 6.3. La formazione delle classi, il consolidamento del debito e la transazione parziale.

### 1. – *I privilegi e la funzione di riparto dell'insolvenza*

L'interesse fiscale alla certa e rapida riscossione dei tributi è il motivo primario per cui la Suprema Corte, con una recente sentenza, ha riconosciuto retroattivamente il privilegio al credito irap, sebbene

Ancora una volta, quindi, l'utilità della transazione fiscale sta nella quantificazione del debito tributario, soprattutto in relazione ad accertamenti fiscali non definitivi o contenziosi pendenti. Tra le problematiche successive all'esecuzione del concordato vi è quella di comprendere quale assetto di rapporti si crea con il Fisco riguardo al valore fiscalmente riconosciuto del bene. L'aspetto interessa le imposte indirette, ma presenta risvolti anche nell'imposizione diretta. A tal fine è utile richiamare la recente posizione dell'Agenzia circa l'errata imputazione dei componenti negativi di reddito; in tale fattispecie è stato riconosciuto il diritto del contribuente a richiedere il rimborso delle maggiori imposte versate per effetto dell'errata imputazione (98).

Sempre riguardo all'esdebitazione, quale effetto tipico del concordato preventivo, non si ritiene possano desumersi elementi contrari dal 3° comma dell'art. 142 l. fall. che esclude dal beneficio dell'esdebitazione «le sanzioni amministrative di carattere pecuniario che non siano accessorie a debiti estinti». Quest'ultima norma riguarda espressamente il fallimento del debitore persona fisica e quindi non pregiudica l'effetto liberatorio, che si realizza con il concordato preventivo. Offre tuttavia un'ulteriore conferma che il debito per le sanzioni fiscali può essere trattato, anche ai fini delle classi, diversamente dall'imposta.

dott. GIUSEPPE ROCCO  
*Università di Salerno*

---

(97) Si v. l'art. 184 della l. fall. a proposito del concordato preventivo. Ma anche nell'ambito del concordato fallimentare, dove è consentito pure a terzi di presentare la proposta o le proposte, non è escluso che ci possa essere una falcidia del credito tributario. Si vedano gli artt. 124, 3° comma, 127, 128, 1° comma, e 135 della l. fall.

(98) Agenzia, circ. 4 maggio 2010, n. 23/E.