

UN QUESITO SU CUI RIFLETTERE

di *Serenella Di Donato* *

In caso di fallimento di azienda, tutti i beni mobili ricadono sotto privilegio "speciale"? Ecco a proposito un'approfondimento illuminante

(*) *Ordine di Como*

L'art. 2751 bis c.c. recita al 2 comma che hanno privilegio generale sui beni mobili i crediti riguardanti "Le retribuzioni dei professionisti e di ogni altro prestatore d'opera intellettuale dovute per gli ultimi due anni di prestazione". L'art. 2758 c.c. disciplina il privilegio spettante ai crediti dello Stato per i tributi indiretti e precisamente recita al 1 comma che: "I crediti dello Stato per i tributi indiretti hanno privilegio sui mobili ai quali i tributi si riferiscono e sugli altri beni indicati dalle leggi relative, con l'effetto da esse stabilito"; al 2 comma recita che "Eguale privilegio hanno i crediti di rivalsa verso il concessionario ed i committente previsti dalle norme relative all'imposta sul valore aggiunto, sui beni che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio". Dette norme vengono prese in esame in questa sede al fine di effettuare un'analisi sullo stato del credito relativo all'IVA di rivalsa calcolata sui compensi del professionista per le prestazioni rese alla società fallita. La lettura dell'art. 2578 c.c. 2 comma fa sorgere spontanea una domanda: esiste o non esiste il privilegio di rivalsa dell'IVA sulla parcella del prestatore di servizi professionali non riferibili a beni specifici? Prima di rispondere a tale quesito giova ricordare che l'attuale assetto normativo in argomento è stato originato dalla Legge 29 Luglio 1975 n. 426 che modificando gli articoli 2758, 2 comma e 2772, 3 comma, ha riconosciuto ai crediti di rivalsa un privilegio speciale sui beni mobili ed immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio prestato. La citata Legge genera un certo contrasto giurisprudenziale tra i giudici di merito circa il fatto se il Legislatore avesse voluto abrogare la norma precedente che disciplinava diversamente il caso. Tale diaframma si risolse con una posizione della Suprema Corte la quale ritenne che il credito di rivalsa IVA dovesse essere assistito esclusivamente dal privilegio speciale sui beni che avevano formato oggetto della cessione o ai quali si riferiva il servizio e non anche dal privilegio generale sui mobili del debitore come previsto precedentemente. Alcuni Autori (Bozza - Schiavon in "L'accertamento dei crediti nel Fallimento e le cause di prelazione" pag. 1059 Ed. Giuffrè) ritengono che la tesi della Suprema Corte fu sostenuta, dalla stessa, nella piena consapevolezza che tale normativa avrebbe generato l'impossibilità per alcuni soggetti di vedersi riconosciuto il privilegio speciale IVA di rivalsa. Non si ritiene in questa sede di esprimersi circa l'esistenza o meno della citata consapevolezza rinviando al solo lettore eventuali giudizi; piuttosto qui si vuole sostenere che una norma implicante una "concessione" non può essere interpretata in senso "negativo" o meglio restrittivo. Giova menzionare per completezza che la Sentenza della Corte di Appello di Milano Sezione 4 Civ., n. 251/77 Reg. Gen., emessa il 7 marzo 1978 e depositata in Cancelleria il successivo 16 maggio, contrariamente a quanto ritenuto dalla Suprema Corte, dichiarò che il credito "relativo all'IVA corrisposta per fornitura di merce, è assistito da privilegio sulla generalità dei mobili della debitrice fallita e dispone che lo Stato Passivo sia modificato in tal senso. Tale decisione fu presa perché il G.D. aveva negato siffatto privilegio generale considerando che nel caso trattavasi di privilegio speciale ai sensi della Legge 29 luglio 1975 n. 426 ed esso, peraltro, non era operante per la rilevata mancanza dei beni forniti. La Corte di Appello non ritenne abrogato dalla Legge 426/75 l'art. 18 D.P.R. 633/72, successivamente modificato dal D.P.R. 687/74, che prevede il privilegio sulla generalità dei beni mobili del debitore; ciò perché la 426, si legge nella Sentenza, "pur innovando profondamente la disciplina delle cause di prelazione, ha conservato integralmente la disposizione dell'art. 2750 c.c., secondo cui ai privilegi previsti dalle Leggi speciali si applicano le norme di questo capo, se non è diversamente disposto". Fu richiamato, infatti, il *genus per speciem derogatum* cioè il pri-

cipio che la legge posteriore generale non deroga a quella speciale e comunque che non deroga quando non contiene esclusivamente tutte le eccezioni consentite o non escluda qualsiasi eccezione.

Tutto ciò premesso, ora si osservi che per quanto riguarda l'IVA di rivalsa sulle prestazioni professionali si può rilevare come, nella maggior parte dei casi, non è oggettivamente possibile trovare una correlazione diretta tra il servizio di consulenza ed uno specifico bene a cui riferire tale prestazione, e pertanto il caso del dottore commercialista è uno di questi visto che non può incorporare la sua consulenza in alcun bene così, come invece appare possibile per l'ingegnere o l'architetto che possono riferire il privilegio speciale per l'IVA di rivalsa al progetto proposto e realizzato. Ci si chiede, ma il dottore commercialista non espleta la sua attività a tutela dell'intero complesso aziendale?

Egli è il consulente che presta la sua opera agendo su tutte le componenti del sistema organizzativo aziendale non essendo circoscrivibile la sua prestazione ad una consulenza su meri dati fiscali. Vista la reciproca complementarietà delle prestazioni rese alla società cliente dal dottore commercialista e allo stesso tempo la loro rilevante specificità tecnica, non può che dedursi che l'IVA di rivalsa sulla sua parcella potrebbe essere assistita da un "privilegio speciale" su tutti i beni mobili aziendali compreso l'Avviamento che si può definire una immobilizzazione mobiliare. E ciò non in virtù di una arbitraria prevaricazione della Legge a favore delle regole economico-aziendalistiche ma solo ed esclusivamente per una "attuale" interpretazione della norma giuridica che giustappunto è da considerarsi astratta.

Si rifletta su tre circostanze determinanti:

- 1) il legislatore ha voluto attribuire al credito di rivalsa IVA il privilegio speciale mobiliare nella ricorrenza di entrambi i tipi di cessione, beni e servizi;
- 2) le posizioni contrastanti della giurisprudenza sono state generate da una elaborazione legislativa in materia che si è sviluppata e si svolge, disorganicamente, in una congerie di norme tale da creare serie difficoltà interpretative;
- 3) l'interpretazione letterale della norma conduce inevitabilmente alla scoperta del legame diretto esistente tra i vari beni aziendali e la prestazione della consulenza; infatti l'art. 2578 utilizza sempre il plurale ("sui beni mobili", "sui beni", "ai quali"), si ritiene che tale plurale adottato dal legislatore non può che essere onnicomprensivo costituendo l'espressione di un concetto trasversale che si presta a interpretazioni più dinamiche, come nel caso prima prospettato delle prestazioni professionali rese dal dottore commercialista, anche perché tale interpretazione non contrasterebbe né con lo spirito della 426/75 né con il D.P.R. 687/74, diversamente la volontà del legislatore verrebbe ad essere disattesa.

Si osservi, inoltre, che proprio l'interpretazione dinamica della norma può valorizzare il principio di utilità sociale oltre che aziendale della prestazione rispetto ai beni, si pensi, ad esempio, al professionista che preparando tutta l'assistenza necessaria alla società evita o posticipa il fallimento salvaguardando gli stessi beni aziendali.

Questo tentativo di "salvataggio" si traduce in un servizio pubblicistico oltre che aziendale. Si può, quindi, pervenire alla conclusione che il dottore commercialista fornisce una consulenza per la sussistenza di tutta l'Azienda e quindi ad alto contenuto utilitaristico. Attualmente l'impostazione seguita per ammettere al concorso l'IVA di rivalsa sul compenso del professionista già fatturato prima della sentenza di fallimento, è quella del riconoscimento dell'Imposta quale credito chirografario in quanto non si rinviene alcun bene a cui riferire la prestazione della consulenza, pertanto il professionista vedrà ammesso in sede di verifica crediti l'importo relativo alla consulenza in via chirografaria con le conseguenze già note in sede di pagamento. ■