

L'AGGIO DI RISCOSSIONE NON È DOVUTO SE LA CARTELLA DI PAGAMENTO VIENE NOTIFICATA DOPO L'APERTURA DELLA PROCEDURA CONCORSALE

di **Simone Furian**, avvocato e commercialista e **Marco Greggio**, avvocato

SOMMARIO: **1.** L'evoluzione del sistema di riscossione nell'ordinamento tributario italiano – **2.** La natura del credito derivante dall'attività di riscossione posta in essere dal concessionario – **3.** Il credito per aggio di riscossione nelle procedure concorsuali – **3.1** Il credito per aggio quando la riscossione sia iniziata dopo l'apertura della procedura concorsuale – **3.2** Il credito per aggio fatto valere prima dell'apertura della procedura fallimentare è credito chirografario o privilegiato? – **4.** Conclusioni

1. L'evoluzione del sistema di riscossione nell'ordinamento tributario italiano

Come noto, la riscossione, nell'attuale contesto normativo, è l'attività di esazione del tributo esplicata dagli agenti della riscossione (oggi Equitalia S.p.a.) per conto dell'Agenzia delle Entrate¹.

La riscossione può essere:

- i)* **spontanea**, allorquando il contribuente versi spontaneamente quanto dovuto all'Amministrazione pubblica;
- ii)* **coattiva**, quando consegue ad atti propri dell'amministrazione (tipico atto della potestà impositiva dell'Amministrazione Finanziaria è il "ruolo", a cui fa seguito la cartella esattoriale).

Prima della riforma del 1999, esisteva un **sistema remunerativo dei concessionari svincolato da criteri di efficienza**, caratterizzato dall'eccessiva onerosità delle riscossioni a mezzo ruolo, appesantite dall'obbligo del c.d. "non riscosso per riscosso"², che aveva reso necessaria un'azione riformatrice del sistema esattivo; con i decreti legislativi n. 37 del 22 febbraio 1999, n. 46 del 26 febbraio 1999 e n. 112 del 13 aprile 1999 sono stati presi provvedimenti per rendere più efficace ed efficiente l'attività dei concessionari, tra i quali, oltre all'eliminazione dell'obbligo del "non riscosso per riscosso", **l'introduzione di un**

¹ Si rimanda, anche per gli ampi richiami che si faranno nel seguito del paragrafo, alla Relazione della Corte dei Conti dal titolo "La Riscossione delle Entrate pubbliche" (Relazione della Corte dei Conti - Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato primo collegio - allegati del 16 2007 G), molto interessante anche per il confronto con i principali sistemi europei di riscossione.

² Tale sistema costringeva il concessionario a gravose anticipazioni di future entrate che venivano conseguite solo in minima parte e quindi finivano con il far crescere un continuo indebitamento dell'Erario nei suoi confronti ed una massa di "residui attivi" che gli uffici non erano più in grado di gestire.

sistema di compensi collegati alle somme iscritte a ruolo effettivamente riscosse, nonché alla tempestività ed ai costi di riscossione³.

Tuttavia, né la riforma del 1999, né le successive leggi n. 178 e n. 265 del 2002, hanno risposto alle aspettative di incremento dei volumi degli incassi a ruolo, soprattutto perché le aziende concessionarie avevano una gestione del servizio diretta a trarre massimi profitti con minimi costi e condotta entro un rapporto che aveva generato situazioni di monopolio a favore degli istituti di credito⁴.

Con il decreto legge n. 203/2005⁵ si è quindi intervenuti nuovamente a riformare il sistema di gestione delle entrate, **eliminando il sistema di riscossione esercitato da soggetti privati, che agivano in regime di concessione, ed istituendo una società per azioni di proprietà pubblica, denominata "Riscossione S.p.a.", costituita dall'Agenzia delle Entrate e dall'INPS.**

La Riscossione S.p.a. (ora Equitalia S.p.a.), dal 1° ottobre 2006 effettua l'attività di riscossione mediante ruolo, in base alla disciplina contenuta nel d.P.R. 602/73, nonché l'attività di cui all'art. 4 del D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 237.

In correlazione all'evoluzione del sistema di riscossione sopra sintetizzato, anche la determinazione e la composizione dei compensi per l'attività di riscossione ha subito, negli anni, un'evoluzione.

A seguito dell'entrata in vigore della riforma, costituita dai tre decreti legislativi del 1999, il modello di remunerazione degli agenti della riscossione è stato totalmente riformulato.

In particolare, l'art. 17 del D.Lgs. 112/99 ha stabilito che l'attività dei concessionari viene remunerata con un *aggio* che l'agente della riscossione trattiene all'atto del riversamento all'ente impositore delle somme riscosse.

Attualmente, ai sensi del citato **art. 17, primo comma**, come modificato dal D.L. 185/2008, nel caso di **riscossione spontanea**, agli agenti della riscossione spetta una remunerazione per l'attività da essi svolta - pari all'8 per cento delle somme iscritte a ruolo riscosse e dei relativi interessi di mora⁶ - a carico del debitore in tutto o in parte, secondo la tempestività del pagamento e il rimborso delle spese sostenute per le procedure esecutive poste in essere.

In dettaglio, in base alla disciplina attualmente in vigore, l'aggio corrisposto dal contribuente:

- è pari al 3,65% delle somme iscritte a ruolo mentre la restante parte è a carico dell'ente creditore, se il pagamento da parte del debitore interviene entro il sessantesimo giorno dalla notifica della cartella di

³ Nonché la revisione delle tipologie dei ruoli e semplificazioni delle procedure, con snellimento delle procedure di esecuzione, e la revisione delle disposizioni in materia di notifica degli atti esattoriali e la revisione delle procedure volte al riconoscimento di inesigibilità delle somme iscritte a ruolo.

⁴ In specie, nella Relazione della Corte dei Conti sopra richiamata, si evidenzia che la capacità di riscossione, da parte delle aziende concessionarie, delle somme iscritte a ruolo è stata pari, nell'arco di un triennio (cioè quello nel quale il concessionario esaurisce i tentativi di esazione e presenta la richiesta di riconoscimento dell'inesigibilità del credito), a non più del 5-6 per cento del carico riscuotibile.

Ne è derivato che la quasi totalità degli importi riscossi dai concessionari è consistita in somme versate spontaneamente dai contribuenti a seguito della notifica della cartella di pagamento e che, quindi, il valore aggiunto derivante dall'attività esecutiva svolta dagli stessi concessionari è stato praticamente inesistente.

⁵ Convertito con modificazioni dalla legge 248/2005.

⁶ In attesa dell'emanazione del decreto ministeriale ai sensi dell'art. 17 cit. come da ultimo modificato dal D.L. n. 201/2011.

pagamento; diversamente, il debitore è interamente inciso dell'aggio nella misura del 8%⁷ delle somme iscritte a ruolo;

- nel caso di iscrizione a ruolo **non derivante da inadempimento**, l'aggio è a carico dell'ente creditore, se il pagamento avviene entro il sessantesimo giorno dalla data di notifica della cartella. In caso contrario è a carico del debitore;
- limitatamente alla riscossione spontanea a mezzo ruolo, l'aggio spetta agli agenti della riscossione nella percentuale stabilita dal decreto del 4 agosto 2000 del Ministro delle finanze.

Il D.L. n. 201 del 2011⁸ ha riformato nuovamente il sistema della remunerazione della riscossione, disponendo l'attribuzione agli agenti della riscossione di un **rimborso dei costi fissi di Equitalia S.p.a. risultanti dal bilancio certificato**⁹, *“cioè di quei costi che tale struttura sopporta per il sol fatto di esistere e funzionare in modo efficiente”*¹⁰.

L'art. 17, primo comma del D.Lgs. n. 112 del 13 aprile 1999, come modificato dal D.L. 201/2011, dispone che: *“al fine di assicurare il funzionamento del servizio nazionale della riscossione, ... gli agenti della riscossione hanno diritto al rimborso dei costi fissi risultanti dal bilancio certificato”*.

I “costi fissi” o “aggio di riscossione” sono le somme dovute agli agenti della riscossione per lo svolgimento della loro attività¹¹, che saranno quantificati da un decreto ministeriale di prossima emanazione¹², che dovrà tener conto di elementi di fatto come l'andamento della riscossione, ma anche di indicatori di produttività ed efficienza dell'agente della riscossione.

Nel nuovo sistema, il rimborso è a carico del debitore nella misura del cinquantuno per cento, nel caso di pagamento tempestivo, rimanendo a carico dell'ente creditore la parte rimanente; in caso di pagamenti tardivi¹³ il rimborso è interamente a carico del contribuente¹⁴.

⁷ Con l'art. 5 del D.L. n. 95/2012 (c.d. “*spending review 2*”) è stata prevista una riduzione dell'aggio di cui al D.L. n. 185/2008 dal 9% all'8%, per i ruoli emessi a partire dal 1° gennaio 2013.

⁸ Articolo 10, ai commi da 13-*quater* a 13-*septies* del D.L. n. 201 del 2011 che ha riformulato l'art. 17 del D.Lgs. del 1999.

⁹ Articolo 10, comma 13-*quater*, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201.

¹⁰ G. INGRAO, R. LUPU, *La remunerazione del servizio di riscossione dei tributi tra aggio e fiscalità generale*, in *Dialoghi tributari*, 5/2012, 564.

¹¹ L'aggio, dovuto per l'attività di recupero delle somme affidate agli agenti della riscossione ai sensi dell'art. 17, co. 1, del D.Lgs. 112/99, è cosa diversa dalle somme dovute a rimborso per le spese relative alle procedure esecutive di cui al D.M. 21 novembre 2000.

¹² Il predetto decreto dovrà in ogni caso garantire al contribuente oneri inferiori a quelli esistenti alla data del 6 dicembre 2011.

¹³ Oltre i 60 giorni.

¹⁴ Sino all'entrata in vigore dei provvedimenti attuativi di tale nuova disciplina, si continua ad applicare l'antecedente disciplina in materia di remunerazione degli agenti della riscossione, recata dall'articolo 17 del D.Lgs. 112/1999 nella sua antecedente formulazione, ai sensi del D.L. n. 185 del 2008.

2. La natura del credito derivante dall'attività di riscossione posta in essere dal concessionario

L'evoluzione normativa in materia di riscossione ha modificato la natura, i presupposti nonché il *quantum* dell'aggio dovuto al soggetto preposto all'esazione del tributo, sollevando in alcuni casi dubbi di costituzionalità della disciplina del compenso/aggio di riscossione¹⁵.

In merito alla natura della remunerazione spettante all'agente della riscossione sono intervenute due importanti pronunce che ne hanno affermato la natura "retributiva", in relazione ad un servizio di riscossione:

- la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 480 del 22-30 dicembre 1993, ha ritenuto che il compenso per aggio sia legittimo se: *i*) ancorato ad un inadempimento del contribuente; *ii*) non si discosti di molto dal **costo effettivo** della procedura di esazione¹⁶;
- il Consiglio di Stato, con la decisione n. 272/2008, ha affermato che, con la determinazione del compenso spettante ai concessionari della riscossione, è stato "contemperato l'interesse pubblico al corretto ed adeguato funzionamento del servizio di riscossione con quello privato dei concessionari ad ottenere il giusto compenso per il servizio espletato".

Dunque, se l'aggio poteva essere inteso come una controprestazione economica (un compenso) per l'attività esplicata dall'esattore a beneficio dell'amministrazione finanziaria, la quale "forma il contenuto di un'obbligazione che deriva direttamente dalla legge", ci si chiede in dottrina se la natura dell'aggio sia ancora la stessa nel sistema attuale, dove la riscossione non è più affidata a soggetti privati ma è svolta dall'Agenzia delle Entrate per il tramite di Equitalia S.p.A.; quindi il servizio è svolto "*in house*" dall'Agenzia delle Entrate per il tramite di una società controllata (Equitalia).

In questo contesto si comprende la revisione del sistema di riscossione, culminata nella sostituzione integrale dell'art 17 del D.Lgs. n. 112 del 1999 ad opera dell'art. 10, comma 13-*quater*, del D.L. n. 201/2011: il fatto che al termine "aggio" sia stato preferito il termine "rimborso", rafforza la natura dell'aggio da intendere non più come remunerazione di un servizio, ma piuttosto come ristoro dei costi sopportati dall'agente.

Ulteriore conferma alla natura di rimborso dell'aggio, piuttosto che di remunerazione, lo si riscontra nell'intero corpo dell'art. 17, laddove si parla spesso di "rimborso di specifici oneri" (comma 6), "tipologie di spese oggetto di rimborso" e "rimborso di spese (comma 6.1, lett. a) e b)), nonché "spese di notifica" (comma 7-*ter*).

Ancor più esplicito, in questa direzione, il comma 7, laddove si prevede che, in caso di delega di riscossione, i compensi corrisposti dall'ente creditore al delegante, sono ripartiti in via convenzionale fra il delegante ed il delegato.

¹⁵ Vedi S. CANNIZZARO, *Alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell' "aggio" di riscossione*, in *Corr. Trib.*, 16/2013, 1283.

¹⁶ Il compenso per il concessionario della riscossione "è posto a carico del contribuente, che a quel servizio ha dato causa con il suo inadempimento [...], la prevista determinazione di tale Compenso in misura percentuale del tributo con il contestuale correttivo di un prestabilito importo minimo e massimo è volta a realizzare un opportuno ed effettivo ancoraggio della remunerazione al costo del servizio".

Una diversa lettura della nuova disciplina, potrebbe far concludere che –in un auspicabile mutato quadro di rapporti fisco-contribuente, volti ad un progressivo riequilibrio a favore del contribuente - l'attività di esazione non debba essere un ulteriore modo per lo Stato di arricchirsi per il tramite di un'attività vista con sempre maggiore disapprovazione da parte dei cittadini (specie nell'attuale contesto di grave crisi economica), ma debba limitarsi al mero rimborso delle spese sostenute, come accade in una normale procedura esecutiva che si svolge tra privati.

Dal 2013, in considerazione del trasferimento allo Stato del sistema di affidamento in concessione del servizio nazionale della riscossione attraverso società a partecipazione pubblica, l'aggio non è più calcolato in percentuale sulla massa dei tributi, ma diventa uno strumento di refusione di costi effettivamente sostenuti per l'espletamento dell'attività di riscossione, disponendo l'attuale formulazione dell'art. 17 del D.Lgs. 112/1999 che «gli agenti della riscossione hanno diritto al rimborso dei costi fissi risultanti dal bilancio certificato da determinare annualmente, in misura percentuale delle somme iscritte a ruolo riscosse e dei relativi interessi di mora, con decreto non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, che tenga conto dei carichi annui affidati, dell'andamento delle riscossioni coattive e del processo di ottimizzazione, efficientamento e riduzione dei costi del gruppo Equitalia Spa».

Ad oggi, quindi, all'agente della riscossione spetta una **remunerazione intesa come refusione di costi effettivamente sostenuti per l'espletamento dell'attività di riscossione.**

La differenza rispetto alla precedente formulazione dell'art 17, ancora vigente, risiede nella misura dell'aggio che, pur continuando ad essere determinato in misura percentuale delle somme iscritte a ruolo riscosse, **non sarà più svincolato dai costi effettivamente sostenuti per la procedura di riscossione.**

Nel delineato contesto la giurisprudenza di merito, in alcune recenti sentenze¹⁷, ha ritenuto che la natura retributiva dell'aggio (inteso quale "refusione di costi"), imporrebbe addirittura all'agente della riscossione di fornire la prova dell'attività svolta per la quale viene richiesto il rimborso in cartella esattoriale.

3. Il credito per aggio di riscossione nelle procedure concorsuali

Dopo la breve analisi sul sistema di riscossione e sulla natura del credito per aggio, v'è da chiedersi ora quale sia il trattamento dell'aggio nell'ambito delle procedure concorsuali ed in particolare, *i*) da un lato, se sia da riconoscere il credito per aggio nel caso di riscossione iniziata *dopo* l'apertura della procedura concorsuale, *ii*) dall'altro lato, se, ammesso al passivo, con quale grado vada riconosciuto il credito per aggio.

¹⁷ Sentenza della Comm. Trib. Prov. Veneto, Treviso Sez. VIII del 25/09/2012, n. 84. Parte della dottrina non è d'accordo con tale interpretazione estensiva dell'art. 17: Vedi A. RENDA, *Illegittimo l'aggio di riscossione senza le prove della effettiva attività svolta per il recupero delle imposte*, in *Corriere Tributario*, 45/2012, 3499.

3.1. Il credito per aggio quando la riscossione sia iniziata dopo l'apertura della procedura fallimentare

La pronuncia del Tribunale patavino del 3.4.14 ha affrontato proprio la fattispecie rubricata, ossia l'esecuzione iniziata *dopo* l'apertura della procedura di riscossione, ed ha evidenziato che "è stato recentemente affermato in giurisprudenza il principio secondo cui 'l'aggio per la riscossione e la eventuale esecuzione esattoriale può rivestire carattere concorsuale solo se la corrispondente attività venga intrapresa e svolta dal concessionario, sia pure solo la notifica della cartella di pagamento, prima della dichiarazione di fallimento del contribuente, mentre una siffatta natura va esclusa laddove una tale attività abbia avuto inizio dopo la predetta dichiarazione, atteso che, per il principio di cristallizzazione del passivo, i diritti di credito i cui elementi costitutivi non siano integralmente realizzati anteriormente ad essa sono estranei e non opponibili alla procedura concorsuale' (Cass. n. 6646/13)".

Atteso che l'arresto giurisprudenziale richiamato si riferiva ad un caso di fallimento, il Tribunale patavino ha precisato altresì che tale principio trova applicazione anche nell'ambito del concordato preventivo "in considerazione degli effetti protettivi collegati alla pubblicazione del ricorso ex art. 168 L.F. in base al quale "i creditori per titolo o causa anteriori non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore".

Invero, ancora più in dettaglio, la sentenza della Corte di cassazione richiamata dal Collegio patavino ha affermato che "**il presupposto dell'aggio non è la violazione posta in essere dal contribuente, essendo questo il presupposto del credito tributario -, bensì lo svolgimento di un'attività di esazione di detto credito da parte dell'agente della riscossione**".

Ergo, se l'attività di esazione viene iniziata dopo l'apertura delle procedure concorsuali, l'aggio di riscossione non è dovuto.

In tal caso, infatti, l'aggio non riveste natura concorsuale, in virtù del principio generale della cristallizzazione operata dalla dichiarazione di fallimento sulla situazione del passivo dell'imprenditore, secondo cui i diritti i cui elementi costitutivi non si siano integralmente realizzati anteriormente alla detta dichiarazione – essendo crediti **non** ancora sorti - sono estranei alla procedura concorsuale ed ad essa inopponibili.

Va detto che, sul punto, anche la giurisprudenza di merito sembra oramai consolidarsi, seguendo il principio che "il credito insinuato al passivo a titolo di aggio non può essere ammesso in quanto è volto a remunerare un'attività che non è di riscossione in senso stretto e che, comunque, è avvenuta dopo l'apertura del fallimento e, come tale, in ragione della sua genesi posteriore all'apertura del concorso, rende il credito privo del requisito della concorsualità".¹⁸ E ancora: "il diritto al compenso può ritenersi concorsuale, e quindi astrattamente ammissibile al passivo fallimentare, soltanto se maturato in

¹⁸ Trib. Cagliari del 22.11.2012 (inedita). Di tale avviso anche Trib. Milano, II Sez. Civ., 20.1.2009 (su *Pluris*, banca dati online). Trib. Palermo Sez. fall., Sent. 29.5.2013, precisa che "Per quanto riguarda l'aggio, essendo state le cartelle esattoriali notificate al Curatore fallimentare e non già alla fallita in bonis prima della dichiarazione di fallimento, nulla è dovuto a tale titolo, atteso che il Curatore non può soddisfare alcun credito concorsuale se non a seguito della regolare insinuazione al passivo dello stesso da parte dell'Agente per la riscossione".

epoca anteriore all'apertura della procedura concorsuale, attraverso **cioè la notifica della cartella al debitore poi fallito**, e sempre che il debitore abbia potuto usufruire dell'intero periodo (gg. 60) per eseguire il pagamento, prima della dichiarazione di fallimento¹⁹.

A ulteriore commento della fattispecie (riscossione iniziata dopo la procedura) si osserva che il debito tributario è altra cosa rispetto all'aggio, tanto che con un'immagine eloquente la Suprema Corte, nella sentenza citata dai giudici patavini, precisa che "poiché dunque il curatore fallimentare non può effettuare il detto pagamento nei termini previsti dal citato D.Lgs. [n.112/99, art. 17], se ne deduce che non può comunque farsi carico alla procedura del pagamento della percentuale dell'aggio risultando questo a carico dell'amministrazione finanziaria".

Sembra quasi di poter assimilare il caso dell'aggio richiesto dopo l'apertura della procedura ad un'ipotesi di oggettiva (quantomeno temporanea) impossibilità di adempiere per il soggetto sottoposto a procedura fallimentare/concorsuale, sì che non vi è ragione di addebitare a quest'ultimo i costi di una procedura che può solo subire.

È poi importante capire se l'attività di riscossione sia legata alla formazione ed alla susseguente notifica della cartella, o se – invece - possa anche iniziare con il mero ruolo. E pare si possa dare risposta affermativa, dato che il ruolo contiene già in sé tutti gli elementi necessari ad identificare la pretesa erariale, e come tale ad identificare pienamente il debito del soggetto passivo nei confronti dell'Erario.

A tal proposito è importante la precisazione contenuta in una recente sentenza della Corte di cassazione (n. 6126 del 17 marzo 2014), laddove è detto che "l'ammissione al passivo dei crediti tributari è richiesta dalle società concessionarie per la riscossione, come stabilito dall'art. 87, secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nel testo introdotto dal d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, sulla base del semplice ruolo, senza che occorra, in difetto di espressa previsione normativa, anche la previa notifica della cartella esattoriale, salva la necessità, in presenza di contestazioni del curatore, dell'ammissione con riserva, da sciogliere poi ai sensi dell'art. 88, secondo comma, del d.P.R. n. 602 del 1973, allorché sia stata definita la sorte dell'impugnazione esperibile davanti al giudice tributario".

Tuttavia, è necessario evidenziarlo, la mera formazione del ruolo (così come l'avvenuta trasmissione del ruolo all'esattore) non è affatto condizione sufficiente per l'ammissibilità del credito, occorrendo comunque la formulazione della domanda alla procedura²⁰.

¹⁹ Trib. Trani 11.6.2009 (in *Pluris* banca dati). In tal senso anche cfr. Trib. Ascoli Piceno 8.9.2005 (in *Dir. Lav. Marche*, 2005, 4, 91: "il credito per compensi o aggi esattoriali non può essere insinuato nel fallimento per un importo fisso, ancor prima della ed indipendentemente dalla effettiva riscossione; per la maturazione del diritto della remunerazione dell'ente concessionario (aggio), occorre non solo l'iscrizione a ruolo delle somme dovute ma anche l'effettiva attività di riscossione").

²⁰ Per tutti si veda la circolare del Tribunale di Milano, Sezione seconda civile, del 20.1.2010, p. 3 (sul sito www.tribunale.milano.it). Sul punto, Trib. Catania Sez. IV, 8.7.2005 (in *Giur. Aetnea*, 2005, 3, 4) aveva precisato che: "Il curatore, a fronte della notifica della cartella esattoriale, per un tributo concorsuale, maturato prima della dichiarazione di fallimento, ma iscritto a ruolo in data successiva, non può effettuare alcun pagamento, essendo invece necessario che, nel rispetto dei principi fissati dalla legge fallimentare (R.D. n. 267/1942) in materia di

3.2 Il credito per aggio fatto valere prima dell'apertura della procedura fallimentare è credito chirografo o privilegiato ?

Il quesito sulla natura (chirografaria o privilegiata) del credito per aggio deriva - secondo alcuni - dal fatto che - affiancando il tributo principale nella cartella esattoriale - dovrebbe seguire il privilegio vantato dal tributo principale, secondo il principio "*accessorium sequitur principale*"; così come - secondo altri - dal fatto che all'aggio si applicherebbe l'art. 2749 c.c., che stabilisce l'estensione del privilegio a quelle spese relative all'intervento nel processo esecutivo. Seguendo l'una o l'altra strada, quindi, l'aggio avrebbe natura privilegiata²¹.

Tale opinione, invero, non è condivisa dagli scriventi. Nonostante l'aggio sia calcolato in percentuale sui tributi iscritti a ruolo - circostanza che potrebbe far ritenere di poterlo assimilare agli interessi o alle sanzioni (e, quindi, ritenerlo una componente accessoria del credito fiscale) - la sua natura è *diversa* dal tributo per il quale l'esattore procede, essendo - come visto - l'aggio uno strumento di refusione di costi effettivamente sostenuti per l'espletamento dell'attività di riscossione²². Pertanto, qualora la cartella di pagamento sia notificata prima dell'apertura della procedura, il credito per aggio avrebbe natura chirografaria.

La (poca) giurisprudenza che si è pronunciata su tale tema (prima della novella della disciplina sull'aggio), per lo più sembra dello stesso avviso: "correttamente è stata, poi, richiesta la collocazione chirografaria del compenso per la riscossione spettante al Concessionario. Il compenso, infatti, non gode della stessa natura del tributo e non fa parte della obbligazione tributaria".²³ E ancora: "il principio *accessorium sequitur principale* che potrebbe essere invocato per fondare l'estensione automatica del privilegio riconosciuto al tributo, non rappresenta in realtà una regola in senso proprio, operante in tutti i casi in cui non sia prevista un'espressa deroga, potendo invece essere inteso solo come espressione indicativa della disciplina prevalente", in quanto "il legislatore ha infatti dettato specifiche disposizioni per individuare i casi e i limiti dell'estensione del privilegio sia con riferimento agli interessi sia con riferimento alle spese, mentre se operasse il principio *accessorium sequitur principale* si sarebbe limitato ad indicare i casi di esenzione", infine "non pare dubbio che l'aggio previsto a favore dell'esattore dall'art. 17, comma 3°, d.lgs. 13.4.1999 n. 112, riguardando la generale attività di riscossione e non l'intervento delle procedure esecutive oggetto della disposizione di cui al 6° comma, **non si estenda il privilegio** non rientrando esso nella previsione dell'art. 2749 c.c."²⁴.

formazione del passivo, il concessionario formuli la propria domanda agli organi della procedura, per l'ammissione del credito, il quale sarà poi soddisfatto in sede di riparto dell'attivo, nel rispetto delle cause di prelazione. Quanto detto vale sia per il pagamento degli interessi di mora sia per quanto richiesto a titolo di aggio, venendo a mancare il presupposto dell'obbligazione."

²¹ In questo senso (ancorché non richiamando l'applicazione dell'art. 2749 c.c.) cfr. App. Milano, 22.1.2008 (in Il Caso.it, Sez. Giurisprudenza, 2061 - pubb. 9.3.2010), per il quale: "vanno ammessi al passivo in via privilegiata i crediti del concessionario delle imposte relativi all'aggio e cioè ai compensi di cui all'art. 17, commi da 1 a 5, del D.Lgs. n. 112/1999, mentre vanno esclusi quelli relativi ai c.d. diritti esecutivi".

²² Come d'altronde affermato dalla sentenza in commento (Cass. n. 6646/13).

²³ Principio espresso dal Tribunale di Cassino in più pronunzie (datate 1.4.2011, 10.10.2011, 31.3.2011, 2.3.2010, 28.1.2010, rinvenibili in *Pluris*, banca dati online), richiamanti tutte la risalente sentenza del Trib. Torino 8.5.1993.

²⁴ Trib. Milano, Sez. II Civ., 15.7.2008; dello stesso tenore anche Trib. Milano, Sez. II Civ., 20.1.2009 (entrambe in *Pluris*, banca dati online).

A tal proposito, è necessario ribadire la **distinzione tra l'aggio di riscossione** di cui **all'art. 17, primo comma** del D.Lgs. 112/99 e **i rimborsi spese relativi alle procedure esecutive**, di cui **all'art. 17, sesto comma**, poi specificatamente individuate con D.M. 21.11.2000²⁵, che intervengono nel processo di riscossione solo ed eventualmente laddove l'attività di esazione cui al primo comma sia risultata infruttuosa (non avendo il contribuente, a seguito della notifica della cartella, pagato il proprio debito).²⁶

La posizione assunta dai giudici patavini è conforme a questo orientamento (peraltro proprio della Corte di Cassazione, sent. n. 6646/139, secondo cui il credito per l'aggio *non* riveste carattere di prededucibilità, essendo necessario ai fini del riconoscimento di questa il collegamento occasionale o funzionale con la procedura concorsuale, costituito dal nesso tra l'insorgere del credito e gli scopi della procedura²⁷).

4. Conclusioni

L'evoluzione del sistema di riscossione ha portato ad identificare sempre più l'aggio sulla riscossione come rimborso delle spese sostenute per il recupero coattivo del credito erariale, scollegato dalla natura di remunerazione del servizio di riscossione, e quindi qualificandolo in modo autonomo dal tributo cui l'attività di riscossione si riferisce (e rispetto al quale non si pone come accessorio).

Il decreto del Tribunale di Padova del 3.4.14 in commento ha fornito indicazioni molto interessanti agli operatori coinvolti nelle procedure concorsuali in ordine all'ammissione dei debiti verso Equitalia: *i)* il debito tributario, che sorge nel momento di violazione della norma da parte del contribuente, può essere ammesso alla procedura concorsuale sulla base del solo ruolo; *ii)* il debito per aggio è opponibile alla procedura concorsuale solo se l'attività di esazione del tributo, ad opera dell'agente della riscossione, è iniziata prima dell'apertura della procedura stessa, anche solo con la notifica della cartella di pagamento; se, invece, è iniziata dopo, l'aggio non è dovuto; *iii)* quando ammesso, il credito per

²⁵ Laddove l'attività di riscossione da parte dell'agente non si concluda con il pagamento spontaneo del creditore, ma richieda ulteriori attività relative alle procedure esecutive, *ai sensi dell'art. 17, sesto comma*, all'agente della riscossione spetta il rimborso delle spese, sulla base di una tabella approvata con decreto del Ministero delle finanze, con il quale sono altresì stabilite le modalità di erogazione del rimborso stesso. Tale rimborso, di cui al D.M. 21 Novembre 2000, è a carico dell'ente creditore se il ruolo viene annullato per effetto di provvedimenti di sgravio o in caso di inesigibilità. Negli altri casi è a carico del debitore.

²⁶ La circolare del Trib. Milano del 20.1.2010 (*cit.*), riferendosi - in generale - alle "spese, diritti e compensi" - e quindi non specificamente all'aggio (ancorchè nelle premesse, tra le "componenti accessorie del credito erariale" citasse anche l'aggio, in un unicum comprendente "spese, aggi o diritti e compensi di riscossione, nonché interessi di mora"), precisava che "quando il concessionario ha posto in essere prima del fallimento procedure esecutive o vi ha spiegato intervento...le spese, i diritti e i compensi (che si risolvono in sostanza in crediti che maturano proprio per l'attività di riscossione coattiva) verranno ammessi al passivo con il medesimo privilegio previsto per il tributo al quale si riferiscono le predette iniziative esecutive"; nel caso contrario, ossia "quando il concessionario non ha posto in essere prima del fallimento procedure esecutive, spese diritti e compensi saranno comunque ammessi, ma solo in via chirografaria". Tale circolare, tuttavia, sembra assimilare l'aggio agli altri crediti tributari "per accessori", ritenendo applicabile, in tal caso, l'art. 2749 c.c., "perché tale norma tutela le forme ordinarie di intervento nel processo di esecuzione", ma risulta superata alla luce della sentenza della Suprema Corte qui richiamata.

²⁷ Al riguardo si veda anche Cass. 5.3.2012, n. 3402.

aggio, riguardando il rimborso per l'attività di riscossione (di cui all'art. 17, primo comma, D.Lgs. 112/1999) dovrebbe essere riconosciuto in chirografo, non applicandosi l'art. 2749 c.c., che attiene esclusivamente agli interessi e alle spese di intervento nel processo esecutivo; viceversa, se sono state poste in essere procedure esecutive, le relative spese e diritti (di cui all'art 17, sesto comma, D.Lgs. 112/1999) godono del medesimo privilegio del tributo cui si riferiscono.