

RISOLUZIONE - AGENZIA ENTRATE - 5 aprile 2005, n. 41/E

OGGETTO: Irap – Insinuazione passivo fallimentare.

Alcune Direzioni regionali, al fine di orientare correttamente l'operato dei Concessionari, hanno sottoposto alla scrivente Direzione il quesito in ordine alla collocazione in via privilegiata o chirografaria del credito IRAP nella procedura fallimentare.

In particolare è stato chiesto quale deve essere il comportamento del concessionario del servizio nazionale della riscossione in caso di diniego espresso dal Tribunale fallimentare in ordine alla richiesta di ammissione al passivo in via privilegiata del credito IRAP ai sensi dell'art. 2752 del c.c., motivata sulla base della inesistenza di una espressa previsione legislativa di tale ipotesi.

Come è noto, la disciplina generale di cui all'articolo 2745 c.c. dispone *“il privilegio è accordato dalla legge in considerazione della causa del credito”*; pertanto, il privilegio è direttamente ricollegato dalla legge a determinati crediti in ragione della loro specifica causa, secondo una scelta economico – politica, come tale riservata alla discrezionalità del legislatore.

Tale necessaria correlazione tra causa del credito e privilegio è stata evidenziata dalla Suprema Corte secondo la quale *“la causa intanto privilegia il credito in quanto sussistano in concreto le ragioni per accordare il trattamento preferenziale che, per contro, non ha ragione d'essere non solo quando si è del tutto fuori dallo schema tipico previsto dal legislatore, ma anche quando allo schema tipico previsto in astratto non corrispondono, in concreto, quelle*

caratteristiche del credito che hanno determinato, in sede di formazione della nota, il trattamento preferenziale in ragione della causa del credito.

Alla luce dello stretto collegamento tra privilegio e causa del credito deve valutarsi l'ambito applicativo dell'articolo 2752 c. c. in forza del quale “*hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello stato per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e per l'imposta locale sui redditi...*”.

Tale norma dunque, al pari di tutte quelle istitutive di privilegio, ha carattere eccezionale in quanto deroga al principio generale della *par condicio creditorum*.

Atteso che l'articolo 14 delle Disposizioni preliminari al codice civile dispone che “*le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati*”, ne consegue che l'articolo 2752 del codice civile non può applicarsi in via analogica. In particolare, la *ratio* del divieto di applicazione analogica delle norme eccezionali consiste nell'evitare un'arbitraria estensione delle deroghe alla disciplina generale oltre i casi specificamente previsti dal legislatore.

Secondo il comune orientamento dottrinale e giurisprudenziale, tuttavia, è ammessa un'interpretazione estensiva delle norme eccezionali.

Circa la distinzione tra interpretazione estensiva ed analogica, può ritenersi, in via generale, che con l'interpretazione estensiva si afferma un significato della norma più ampio di quello risultante dalla mera interpretazione letterale, fino a ricomprendere quei casi che solo apparentemente sembrano esclusi ma che in realtà sottendono la medesima *ratio*.

L'analogia, viceversa, quale mezzo suppletivo della legge, non riguarda il significativo della norma, bensì consente l'applicazione di quest'ultima a casi non ricompresi nel suo ambito.

Occorre altresì considerare che ai sensi dell'articolo 12 delle Disposizioni preliminari al codice civile, l'interprete non può fermarsi al

significato letterale della legge, ma deve anche tener conto *“dell'intenzione del legislatore”* inteso obiettivamente come interesse specifico tutelato dalla norma.

Ciò premesso in via generale, con riferimento al caso di specie si osserva che l'IRAP ha sostituito – tra le altre imposte – l'ILOR di cui ha ereditato la natura di tributo diretto ed erariale assumendone la stessa rilevanza nell'ambito del sistema tributario nazionale.

Invero, tenuto conto che le imposte dirette colpiscono la ricchezza come tale, la natura diretta dell'IRAP è stata implicitamente affermata dalla stessa Corte Costituzionale con sentenza del 21 maggio 2001, n. 156 secondo cui *“ il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. L'imposta colpisce perciò, con carattere di realtà, il fatto economico diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione”*.

Allo stesso modo, non può negarsi la natura di tributo erariale dell'IRAP.

Se, infatti, l'IRAP è stata ideata come strumento capace di attribuire alle Regioni un grado molto ampio di autonomia tributaria, per il contribuente essa si configura come un tributo statale in quanto istituita con legge dello Stato che ne ha definito i caratteri e la disciplina fondamentale quanto a soggetti colpiti, presupposti e materia imponibile.

Per altro verso, si osserva che ai sensi dell'articolo 25 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446, *“ fino a quando non hanno effetto le leggi regionali di cui all'articolo 24, per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale*

nonché per il contenzioso si applicano le disposizioni in materia delle imposte sui redditi...”

In particolare, *“l'imposta dovuta a ciascuna Regione in base alla dichiarazione è riscossa mediante versamento del soggetto passivo da eseguire con le modalità e nei termini stabiliti per le imposte sui redditi”* (art. 30, comma 2, dlgs. 446/97). Inoltre, *“nel periodo d'imposta per il quale la dichiarazione deve essere presentata sono dovuti acconti dell'imposta ad esso relativa secondo le disposizioni previste per le imposte sui redditi”* (art. 30, comma 3, dlgs. 446/97).

Infine, *“la riscossione coattiva dell'imposta avviene mediante ruolo sulla base delle disposizioni che regolano la riscossione coattive delle imposte sui redditi...”* (art. 30, comma 6, dlgs. 446/97).

Da ultimo si evidenzia che, secondo quanto disposto dall'art. 44 del decreto legislativo n. 446/97, *“ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali in materia tributaria, l'imposta regionale sulle attività produttive è equiparata ai tributi erariali aboliti con l'articolo 36”*: tra tali tributi risulta espressamente indicata anche l'ILOR.

L'IRAP ha, inoltre, sostituito l'ILOR nelle convenzioni, stipulate e stipulande, contro le doppie imposizioni.

In base alle considerazioni esposte, pertanto, il credito IRAP, benché non espressamente richiamato dall'articolo 2752 del codice civile, deve ritenersi assistito da privilegio.

Sulla base delle considerazioni sopra esposte, i concessionari della riscossione devono richiedere l'ammissione al passivo del credito IRAP iscritto a ruolo in via privilegiata, ai sensi dell'art. 2752 del c.c. e laddove tale collocazione non venga riconosciuta, dovrà essere proposta opposizione ai sensi dell'art. 98 del R.D. n. 267 del 1942, ovvero dovrà insistersi nella richiesta nel caso che la contestazione avvenga in sede di insinuazione tardiva ai sensi dell'art. 101 del R.D. n. 267 del 1942.

* * *

Lì Ascotributi è pregata di portare a conoscenza dei propri associati il contenuto della presente.