

Corte d'Appello di Milano, 15 dicembre 2009 – Pres. Urbano – Rel. Ines Marini.

Privilegi – Irap – Modifica dell'art. 2752 c.c. da parte della legge 159/2007 – Natura sostanziale – Retroattività della norma – Esclusione.

Privilegi – Irap – Modifica dell'art. 2752 c.c. da parte della legge 159/2007 – Natura interpretativa – Esclusione.

Irap – Natura privilegiata del tributo in base all'art. 2752 c.c. nel testo previgente – Esclusione.

L'articolo 39, comma 2, della legge 159/2007 laddove innova l'art. 2752, comma 1, codice civile includendo tra "i crediti dello Stato aventi privilegio generale sui beni mobili del debitore" anche quelli inerenti all'imposta Irap, non è applicabile a fattispecie anteriori all'entrata in vigore della novella, atteso che la predetta disposizione, al pari delle altre in tema di privilegi, non è destinata ad operare sul piano processuale, perchè si limita a modificare il concorso sostanziale dei creditori sul patrimonio del debitore, in considerazione della causa del credito e perchè, in quanto norma sostanziale, ed in mancanza di disposizioni transitorie, non dispone che per l'avvenire e non ha effetto retroattivo ai sensi dell'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale. (mb) (riproduzione riservata)

Non può ritenersi che la norma di cui all'art. 2752 codice civile, come modificato dalla legge 159/2007, abbia natura interpretativa ovvero di interpretazione autentica con possibilità di applicazione ai rapporti ancora in corso. (mb) (riproduzione riservata)

Non è possibile accordare all'Irap il privilegio di cui all'art. 2752 comma I c.c. nella sua previgente formulazione neppure in base ad una interpretazione estensiva della norma. (mb) (riproduzione riservata)

IL CASO.it

omissis

FATTO

La società Equitalia Esatri S.p.a. ha proposto appello avverso la sentenza n.174/2008 emessa dal tribunale di Monza nella sola parte in cui ha allocato al chirografo, anzichè al privilegio, il credito per l'imposta Irap (pari ad euro 13.745,52) e nella parte in cui ha scomputato dal privilegio il credito per le sanzioni Irap (pari ad euro 3.644,94), richieste queste ultime in via chirografaria e non oggetto di contestazione da parte della Curatela.¹ Il Fallimento è rimasto contumace.

MOTIVI

La decisione del primo giudice (nei limiti in cui qui ancora rileva).

Il tribunale, dopo aver ravvisato la causa petendi nell'articolo 2752 comma 1 cc, per avere chiesto la Equitalia di essere ammessa al passivo del fallimento della società C. al grado del privilegio di cui all'articolo 2778 n.18 c.c., per il proprio credito di imposta Irap, ha ritenuto: 1) non applicabile, quale ius superveniens, il disposto di cui all'articolo 2752 comma 1, quale modificato dall'articolo 39 comma 2 D.L.159/2007 convertito nella legge 222/2007 (nella parte in cui dopo le parole "per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche" ha aggiunto

¹ In particolare, con la sentenza n. 174/2008, qui impugnata il Tribunale di Monza, in parziale accoglimento della domanda di Equitalia, rigettata ogni ulteriore istanza, ha ammesso quest'ultima al passivo di Fallimento C. S.r.l. per Euro 72.729,56, di cui Euro 40.252,85 in via privilegiata, di cui Euro 21.628,10 ex art. 2778 n. 19 c.c., Euro 15.678,74 ex art.2778 n. 18 c.c., Euro 2.454,81 per compensi e diritti ed Euro 491,20 per spese di insinuazione ex art. 2749 c.c., nonché Euro 32.476,71 al chirografo compresa IRAP, oltre ulteriori interessi semestrali di mora maturati e maturandi, oltre Euro 250,00 per spese di giustizia a carico dell'Erario, Euro 8,00 per spese di notifica; dichiarando irripetibili le spese nei confronti del fallimento contumace.

“per l'imposta regionale sulle attività produttive”),
perché:

- si tratta di norma sostanziale e non processuale, destinata dunque ad operare solo per l'avvenire ex articolo 11 delle preleggi c.c. 2, in mancanza di una disposizione transitoria che ne consenta la applicazione retroattiva.

- non si tratta di una norma di interpretazione autentica.

2) l'Irap non assistita da privilegio, sulla base del testo previgente alla modifica dell'articolo 2752 c.c. comma 1, perché:

- il decreto legislativo 446/1997 istitutivo dell'Irap, non attribuisce a quest'ultima il privilegio di cui all'articolo 2752 c.c.

- “la disciplina dei privilegi... non consente interpretazioni analogiche,” ma solo estensive.

- l'interpretazione estensiva non può però essere effettuata perché “all'epoca dell'entrata in vigore della norma codicistica” non era “contemplata un'imposta che colpiva una base imponibile quale quella successivamente assoggettata ad Irap”.

Infatti l'Irap non può dunque essere assimilata all'Ilor (imposta quest'ultima specificamente contemplata dall'articolo 2752 c.c. come dotata di privilegio e sostituita dall'Irap), perché ha una base imponibile differente ed ha sostituito, oltre all'Ilor, anche altre imposte non assistite da privilegio.

- l'Irap non può neppure essere assimilata alle “imposte sui redditi”, avendo una base impositiva differente, colpendo un “fatto economico, diverso dal reddito”.

I motivi di impugnazione

La Equitalia lamenta che la decisione sarebbe frutto di una “errata valutazione ed interpretazione delle norme giuridiche.”

1

Con il primo motivo di gravame la Equitalia lamenta che il tribunale non avrebbe ritenuto applicabile alla fattispecie l'art. 2752 c.c.1 comma, come modificato dall'art. 39, comma 2 d.l. 159/07 conv. nella l. 222/07.

Infatti, ad avviso dell'appellante e contrariamente a quanto affermato dal tribunale:

- non si tratterebbe di una norma sostanziale, ma di “natura processuale - esecutiva, non incidendo sulla disciplina sostanziale dei rapporti, che è regolata dalle norme ordinarie, ma disponendo unicamente in merito al criterio di ripartizione dell'attivo fallimentare sulla scorta dello stato passivo della procedura che è per l'appunto <sostanzialmente> già formato e determinato”, con conseguente inapplicabilità dell'articolo 11 delle preleggi.

- si tratterebbe in ogni caso di norma di “interpretazione autentica- logica... segnatamente <estensiva> “che avrebbe conferito “alla normativa in vigore il significato e la portata originaria”. Il Legislatore infatti “attraverso la riscrittura parziale” del menzionato art. 2752 cc avrebbe “ inteso colmare una carenza legislativa che ha comportato nel tempo ampi

² Il primo giudice in proposito ha rilevato che per effetto della modifica dell'art 2752 cc comma 1, in vigore dal 3 ottobre 2007 -essendo il decreto legge 150/2007 stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 2 ottobre 2007 -il credito dello Stato per l'Irap è sicuramente assistito da privilegio per la quota di Irap maturata per il periodo successivo al 3 ottobre 2007, mentre nella fattispecie si verte in tema di Irap maturata antecedentemente.

³ In tale risoluzione si legge: “l'IRAP 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. Si osserva che ai sensi dell'art. 25 del D.Lgs. 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, del D.Lgs. n. 446/1997). Inoltre, “nel periodo d'imposta per il quale la dichiarazione deve essere presentata sono dovuti accenti dell'imposta ad esso relativa secondo le disposizioni previste per le imposte sui redditi” (art. 30, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997). Infine, “la riscossione coattiva dell'imposta avviene mediante ruolo sulla base delle disposizioni che regolano la riscossione coattiva delle imposte sui redditi ...” (art. 30, comma 6, del D.Lgs. n. 446/1997).

⁴ Così recita sul punto la sentenza: “l'Irap maturata in epoca successiva al 1 gennaio 2008 assume in virtù dell'articolo 1, comma 43, legge 244/2007 -legge finanziaria 2008.....la natura di tributo proprio della regione appare, quindi singolare che venga attribuito ad un'imposta-sinora considerata erariale dalla giurisprudenza costituzionale-..... e che a partire dal 1 gennaio 2008 assume il carattere di un'imposta locale (regionale)-il privilegio riconosciuto ai tributi erariali diretti...”

⁵ Così recita sul punto la sentenza: “l'Irap maturata in epoca successiva al 1 gennaio 2008 assume in virtù dell'articolo 1, comma 43, legge 244/2007 -legge finanziaria 2008.....la natura di tributo proprio della regione appare, quindi singolare che venga attribuito ad un'imposta-sinora considerata erariale dalla giurisprudenza costituzionale-..... e che a partire dal 1 gennaio 2008 assume il carattere di un'imposta locale (regionale)-il privilegio riconosciuto ai tributi erariali diretti...”

contrasti in merito alla natura privilegiata o chirografaria del credito per tributo IRAP, intervenendo sul punto e fornendo interpretazione autentica in merito alla natura di detto tributo (in vigore dal lontano 1997) “. In altri termini la norma sarebbe “ intervenuta per inserire il concetto di privilegio Irap all’interno del corpo del codice civile, non modificato nel momento stesso in cui il tributo Ilor , il cui privilegio era sì disciplinato e previsto dall’art. 2752 c.c. vecchia formulazione, è stato sostituito per l’appunto dall’IRAP senza alcuna previsione in merito al privilegio di detto tributo”

Il motivo è infondato.

IL CASO.it

Le doglianze non scalfiscono infatti le condivisibili argomentazioni che hanno condotto il primo giudice a ritenere non applicabile alla fattispecie il testo novellato (dall’articolo 39 comma 2 della legge 159/2007) dell’art.2752 1 comma cc, laddove include tra “i crediti dello Stato aventi privilegio generale sui beni mobili del debitore”anche quelli inerenti all’imposta Irap.

Invero tale disposizione, al pari delle altre in tema di privilegi, non è destinata ad operare sul piano processuale, in quanto si limita a modificare il concorso “sostanziale” dei creditori sul patrimonio del debitore, in considerazione della causa del credito.

In quanto norma sostanziale, ed in mancanza di disposizioni transitorie, essa dunque “non dispone che per l’avvenire “ e “non ha effetto retroattivo” ex articolo 11 delle disposizioni sulla legge in generale.

Neppure può ritenersi che l’art 2752 cc di nuovo conio abbia natura interpretativa, ovvero di “interpretazione autentica”, con possibilità di applicarla, in quanto tale, “sui rapporti ancora in corso” (cass. 3813/1983), come quello in esame.

Come invero ha rilevato il tribunale, pur prescindendo dal fatto che nella rubrica della norma non vi è alcuna menzione della sua natura interpretativa, la struttura è quella di una novella, ossia della riscrittura - nella specie parziale - di una disposizione preesistente che viene interpolata e modificata nella sua portata precettiva.

Il suo dato testuale non contiene alcun apprezzamento interpretativo, in quanto si limita a prevedere che “all’articolo 2752, primo comma, del codice civile, dopo le parole: <per l’imposta sul reddito delle persone giuridiche>, sono inserite le seguenti: <per l’imposta regionale sulle attività produttive>”.

Per converso appare evidente l’intento del legislatore, nell’ambito di una disposizione (l’art 39 legge 222/2007) dettata in tema di accertamento e di riscossione di imposte, di prevedere innovativamente la estensione all’Irap del privilegio dei tributi erariali diretti.

La questione controversa va dunque risolta sulla base del “vecchio” testo dell’art 2752 1 comma cc, quale cioè formulato prima della sua modifica ad opera dell’art 39 della legge 222/2007 (in vigore dal 3.10.2007)

La semplice non menzione dell’Irap non può all’evidenza essere considerata un elemento decisivo per negare la attribuzione del privilegio, essendo di contro necessario verificare se quest’ultimo possa essere riconosciuto anche ai crediti per Irap in esito ad una interpretazione estensiva della norma de qua (e non già analogica, preclusa dalla sua natura eccezionale ex art 14 Disp. Prelim.) v. cassazione 5297/2009 secondo la quale “le norme del codice civile che stabiliscono privilegi in favore di determinati crediti costituiscono norme eccezionali e non sono suscettibili di interpretazione analogica, ma solo di interpretazione estensiva”

Questione quest’ultima che introduce al secondo motivo di gravame.

2

Con il secondo motivo di impugnazione Equitalia afferma che, in ogni caso, il tribunale avrebbe sbagliato nel ritenere non applicabile estensivamente l’art. 1752 cc 1 comma , nel testo previgente, così da ricomprenservi anche l’Irap, muovendo da presupposto erroneo che “l’IRAP non sarebbe un’ imposta erariale e tanto meno imposta diretta gravante sul reddito” e che non potrebbe “ereditare” il privilegio riservato all’ILOR da tale disposizione.

Ad avviso dell’appellante infatti:

1) l’Irap sarebbe un tributo erariale diretto, “una imposta sul reddito”, così da “necessariamente essere ricompreso, attraverso una interpretazione estensiva, nei tributi per i quali l’art. 2752 cc dispone il privilegio” , anche se la sua base imponibile (correlata alla produzione netta) è differente da quella afferente all’ Irpef o all’ Irpeg. **IL CASO.it**

2) l’Irap avrebbe sostituito, oltre all’Ilor , anche altri tributi che “quasi tutti” godevano del privilegio qui in discussione, per cui non vi sarebbe motivo, da un lato, per non ereditarne il

rango privilegiato (ed -in primis- quello dell'Ilor che rivestiva tra essi il ruolo di "tributo principe") e, dall'altro, per ereditare il mero rango di chirografario degli altri tributi minori.

3) la tesi interpretativa di essa appellante troverebbe conforto nella stessa Risoluzione 5 aprile 2005 41/E della Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate, nella quale viene espressamente riconosciuta la natura privilegiata del credito IRAP, con "un'interpretazione (non analogica, ma) estensiva dell'articolo 2752, comma 1, c.c."³. **IL CASO.it**

4) lo stesso art 44 del decreto legislativo n. 446/97 dispone che 'ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali in materia tributaria, l'imposta regionale sulle attività produttive é equiparata ai tributi erariali aboliti con l'articolo 36': e tra tali tributi risulta espressamente indicata anche l'ILOR.

Neppure tale motivo, che postula la possibilità di accordare all'Irap il privilegio di cui all'articolo 2752, comma 1 c.c., sulla base di una interpretazione estensiva della norma nella sua previgente formulazione, è fondato, in quanto:

a) Innanzitutto non è esatto che il primo giudice abbia negato all'Irap (quale regolata dalla normativa applicabile alla fattispecie) la natura di tributo erariale, avendo anzi il tribunale richiamato la costante giurisprudenza costituzionale sul punto e rilevato che solo a partire dal 1 gennaio 2008 (e cioè dopo l'entrata in vigore della legge 244/2007 – finanziaria 2008) l'imposta in esame assume il carattere di un tributo locale.⁴

b) Le argomentazioni difensive sintetizzate al punto 2 che precede prescindono da considerazioni di carattere giuridico per investire mere ragioni di opportunità legislativa che si sottraggono, in quanto tali, alla censura di questo giudice.

c) Le Risoluzioni della Direzione Centrale della Agenzia delle Entrate, sono atti normativi di carattere secondario che, pur vincolanti per l'amministrazione finanziaria, non sono tali per il giudice

d) Del tutto irrilevante è infine la circostanza dedotta sub 4 che riguarda l'ambito di applicazione dei trattati internazionali e non la normativa interna oggetto del presente giudizio.

Invero, posto che prima della modifica legislativa di cui innanzi si è parlato (e non applicabile *ratione temporis* alla fattispecie), nessuna norma prevedeva in modo specifico che l'Irap potesse essere assistita dal privilegio e posto che la disciplina dei privilegi, di carattere eccezionale non consente un'interpretazione analogica, (come riconosce lo stesso appellante) occorre verificare se sussistano i presupposti per una applicazione estensiva del "vecchio" articolo 2752 comma 1 c.c.

Tale indagine, che deve essere condotta non già sulla base della natura dei tributi contemplati dal testo originario dell'art 2752 1 comma cc, né sulla base della loro ratio, come pretenderebbe invece l'appellante, ma alla luce dei criteri correttamente indicati dal tribunale (e cioè se all'epoca dell'entrata in vigore della norma codicistica fosse contemplata un'imposta che colpiva una base imponibile quale quella successivamente assoggettata ad Irap), conduce inevitabilmente ad una risposta negativa.

Tanto premesso, si rileva quanto segue.

Lo stesso appellante riconosce come l'Irap abbia una base imponibile del tutto differente dall'Irpef, dall'Irpeg e dall'Ilor, imposta quest'ultima che ha sostituito (unitamente ad altri tributi).

L'Irap infatti colpisce il valore aggiunto prodotto dalla attività autonomamente organizzata e prima ancora che la nuova ricchezza sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione.

In altri termini la ratio del tributo de quo è quella di tassare alla fonte la ricchezza, (anche se in ipotesi l'attività dia luogo ad una perdita, fintanto che i costi deducibili ai fini Irap non superino il valore della produzione, come ha rilevato autorevole dottrina)

Per cui "colpisce... un fatto economico diverso dal reddito (c.cost.156/2001) , ovvero non è espressamente assimilabile all'imposta sul reddito prodotto (cfr sentenza Corte di Giustizia CE 3.10.2006 nel procedimento C-475-03)

L'Irap non è neppure assimilabile all'Ilor (a cui l'articolo 2752 comma 1 cc accordava il privilegio), non solo perché ne è diversa la base imponibile, ma perché l'Irap è andata sostituire, oltre all'Ilor, anche altre imposte non assistite da privilegio, come ha esattamente rilevato il primo giudice.

Per cui, in sintesi, non può ravvisarsi alcuna similitudine tra l'Irap, l'Irpef, l'Irpeg e l'Ilor , **IL CASO.it** atta a giustificare una applicazione estensiva dell'art 2752 cc laddove prevede il privilegio

generale mobiliare per questi ultimi tre tributi, di grado 18° ex art 2778 cc.

3

Con il terzo motivo di gravame, in via subordinata, (ove si ravvisi che l'imposta Irap non ha natura erariale e quindi esuli dal disposto di cui al primo comma dell'art 2752 cc), l'appellante invoca l'applicabilità dell'ultimo comma del citato articolo, in forza del quale, "hanno lo stesso privilegio, subordinatamente a quello dello Stato, i crediti per le imposte tasse e tributi delle province previsti dalla legge per la finanza locale e delle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni".

Ad avviso dell'Equitalia infatti l'espressione utilizzata dalla norma citata, laddove fa riferimento " ai crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale", dovrebbe intendersi non già come un richiamo al "singolo e specifico testo normativo" sulla "finanza locale" (di cui al testo unico 1175/1931) ed alle imposte da esso istituite e disciplinate, quanto piuttosto come un "generale richiamo ad una categoria omogenea di norme ... afferenti alla disciplina del settore della finanza locale".

L'intendimento del Legislatore invero sarebbe "quello di introdurre una norma idonea a garantire un raccordo con lo sviluppo dinamico e l'evoluzione della disciplina del settore, mediante un riferimento a norme successive ed ulteriori, purchè ascrivibili al genus di riferimento, in quanto regolanti la finanza locale."

IL CASO.it

Benchè la domanda sia stata introdotta per la prima volta in appello, non integra tuttavia una violazione del disposto di cui all'articolo 345 c.p.c..

Infatti " l'indicazione del grado di uno dei privilegi generali sui beni mobili, di cui agli articoli 2751 e seguenti cc, non fa parte del petitum della domanda diretta al riconoscimento del relativo credito, essendo l'ordine dei privilegi sottratto all'iniziativa del creditore perché tassativamente stabilito dalla legge in correlazione alla causa del credito.

Ne deriva che, nel giudizio di opposizione allo stato passivo fallimentare, in relazione agli stessi fatti, è ammessa anche in grado di appello una diversa qualificazione del credito, ancorché vi si ricollegli una collocazione in via privilegiata diversa da quella indicata nella domanda di ammissione al passivo " (cass. 4082/1988)

La domanda è tuttavia infondata, in quanto- come si è già rilevato nell'esame del precedente motivo di impugnazione- è preclusa ogni applicazione analogica delle norme in tema di privilegi, e ciò a prescindere dal fatto che- in ogni caso- solo a partire dal 1 gennaio 2008 (e cioè dopo l'entrata in vigore della legge 244/2007 - finanziaria 2008) l'imposta in esame assume il carattere di un tributo locale⁵, mentre all'epoca dei fatti di causa era un tributo erariale.

Circostanza quest'ultima che, di per sé, esclude la ascrivibilità dell'Irap nel terzo comma dell'art 2752 cc.

4

Con il quarto motivo di appello la Equitalia lamenta infine, a ragione, che il tribunale è incorso in un errore di carattere materiale laddove ha ritenuto che il credito per tributo IRAP, richiesto in via privilegiata, ammontasse a complessivi Euro 17.390,46 (vedi pagina 9 della sentenza laddove ha affermato "per il resto il credito va ammesso al passivo come da domanda in quanto non contestata. L'ammissione avviene, pertanto al netto del credito Irap risultante dalla cartella in oggetto per capitale interessi, pari complessivamente ad euro 17.390,46").

Come ha correttamente rilevato la Equitalia, in realtà solo la quota di Euro 13.745,52 (cod. trib. 380 A- 384 A) era stata richiesta in via privilegiata.

La differenza, pari ad Euro 3.644,94 (cod. trib. 383 A), riguardava invece le sanzioni IRAP, per le quali Equitalia aveva richiesto l'ammissione in via chirografaria, senza contestazioni: pertanto tale ultimo importo non andava decurtato dalla somma ammessa in via privilegiata.

In altri termini il tribunale, dopo avere escluso dal privilegio il credito Irap (pari ad euro 13.745,52), ha scomputato dal privilegio anche l'ulteriore credito relativo alle sanzioni (pari ad euro 3.644,94), ritenendo erroneamente che quest'ultima somma fosse stata chiesta al privilegio e non al chirografo.

IL CASO.it

All'errore deve dunque rimediare la corte.

Atteso che l'appellato vittorioso è rimasto contumace non si fa luogo alla liquidazione in favore dello stesso delle spese processuali.

P.Q.M.

In parziale riforma della sentenza emessa dal tribunale di Monza numero 174/2008:
ammette EQUITALIA ESATRI S.p.a. al passivo del Fallimento C. S.r.l. per la ulteriore somma
€ 3.644,94 in via privilegiata.
Milano 15 dicembre 2009

IL CASO.it