

La richiesta di ammissione al passivo concorsuale relativa ai crediti iscritti a ruolo IRAP

a cura
Avv. Antonella Rossi
Dott. Giovanni Siragusa

Il presente intervento si propone di analizzare le problematiche connesse alla richiesta di ammissione al passivo concorsuale dei crediti IRAP effettuata dall'Agente della Riscossione.

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 41/E del 5 aprile 2005 ha impartito agli Agenti della Riscossione chiarimenti e precise istruzioni sul comportamento che essi devono tenere in materia di ammissione al passivo concorsuale dei crediti IRAP.

La risoluzione in parola ha chiarito che, in base ad una interpretazione estensiva dell'art. 2752 del Codice Civile, anche il credito dello Stato per l'IRAP è assistito da privilegio generale sui mobili del debitore. Ne consegue, pertanto, che gli Agenti della Riscossione devono richiedere l'ammissione al passivo del credito IRAP iscritto a ruolo in via privilegiata, ai sensi del citato art. 2752 del Codice Civile e, qualora tale collocazione non venga riconosciuta, devono proporre opposizione ai sensi dell'art. 98 del R.D. n. 267/1942, ovvero insistere nella richiesta nel caso che la contestazione avvenga in sede di insinuazione tardiva ai sensi dell'art. 101 del R.D. n. 267/1942

Riguardo alle motivazioni adottate, l'Agenzia sottolinea che l'articolo 2752 c.c., al pari di tutte le norme istitutive di privilegio, ha carattere eccezionale in quanto deroga al principio generale della *par condicio creditorum*. Ne consegue che l'art. 2752 non può applicarsi in via analogica; occorre però osservare che secondo il comune orientamento è ammessa un'interpretazione "estensiva" delle norme eccezionali. La differenza consiste nel fatto che:

1. l'interpretazione estensiva riconosce alla norma un significato più ampio di quello risultante dalla interpretazione letterale, fino a comprendere quei casi che solo apparentemente sembrano esclusi ma che in realtà non lo sono;
2. l'analogia, invece, consente l'applicazione della norma a casi non compresi nel suo ambito.

La risoluzione osserva poi che l'IRAP ha sostituito - tra le altre imposte - l'Ilor (richiamata dall'art. 2752) di cui ha ereditato la natura di tributo diretto ed erariale, in quanto è indubbio che l'IRAP è una imposta "formalmente regionale", ma anche che non può definirsi "tributo proprio" delle Regioni. La natura "erariale" dell'IRAP si individua nella sua fonte istitutiva, nell'accertamento, nella riscossione e, in vasta misura, nel contenzioso. La stessa imposta ha, inoltre, sostituito l'Ilor nelle convenzioni stipulate contro le doppie imposizioni. Pertanto secondo l'Agenzia delle Entrate il credito relativo all'IRAP benché non espressamente richiamato dall'art. 2752 del codice civile, deve ritenersi assistito da privilegio, con le conseguenze procedurali del caso¹.

La determinazione dell'IRAP quale tributo diretto ed erariale è conforme con l'orientamento espresso dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale^{2 3}, tuttavia la presa di posizione è stata contrastata da certa recente dottrina⁴ e giurisprudenza⁵ (in particolare si critica l'assimilazione

¹ cfr. Schiavon F. "Privilegi diversi per le varie imposte" in "Impresa c.i." n. 7-8 del 31 agosto 2005, pag. 1164

² cfr. Corte Costituzionale, sentenza 21 maggio 2001, n. 156.

Massime:

- **26245.** *La capacità contributiva può essere desunta da qualsiasi indice, discrezionalmente scelto dal legislatore, che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale. Nel caso dell'IRAP, non irrazionalmente il legislatore ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. Ne consegue che non è fondata, con riferimento all'art. 3 Cost., la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4, 8 e 11 del d. lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, nella parte in cui fissano i presupposti d'imposta e determinano la base imponibile dell'IRAP.*
- **26247.** *L'IRAP è un'imposta che colpisce non i redditi personali, ma il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. Ne consegue che sono infondate, con riferimento agli artt. 3, 35 e 53 Cost., le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 3, 4, 8 e 11 d. lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, nella parte in cui equiparano, ai fini dell'applicazione dell'IRAP, i redditi di impresa a quelli di lavoro autonomo.*
- **26250.** *La circostanza che i contributi per il servizio sanitario nazionale siano stati soppressi a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 446 del 1997, e che il servizio sanitario sia finanziato anche dal gettito dell'IRAP, non esclude che la nuova imposta si inquadri nella fiscalità generale, e che nessuna identificazione sia perciò richiesta tra i soggetti passivi dell'imposta ed i beneficiari dei servizi pubblici al cui finanziamento il gettito è, in parte, destinato. Non è, pertanto, fondata, con riferimento all'art. 3 Cost., la questione di legittimità costituzionale degli artt. 3 e 36 del d. lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, sollevato sul presupposto che tale norma porrebbe a carico solamente di alcune categorie di contribuenti il finanziamento del Servizio sanitario nazionale.*

³ cfr. Corte Costituzionale, sentenze 26 gennaio 2004, n. 37 e 19 luglio 2004, n. 241

Massima sent 37/2004:

28300 *Nella fase del passaggio dall'attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora dipendente dal bilancio statale e da una disciplina statale unitaria per tutti i tributi, ad un nuovo sistema deve ritenersi preclusa alle Regioni (salvo i limiti ad esse già espressamente riconosciuti da leggi statali), in carenza della fondamentale legislazione di coordinamento dettata dal Parlamento nazionale, l'esercizio della potestà di legiferare sui tributi esistenti, istituiti e regolati da leggi statali e, per converso, deve ritenersi tuttora spettante allo Stato la potestà di dettare norme modificative, anche nel dettaglio, della disciplina dei tributi locali esistenti.*

Massima sent. 241/04

28656. *L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), istituita ed interamente disciplinata dal decreto legislativo n. 446 del 1997, pur essendo destinata a finanziare le Regioni a statuto ordinario, non può considerarsi "tributo proprio" della Regione, nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, dovendosi intendere il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle Regioni con propria legge, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale. Conseguentemente, poiché la disciplina sostanziale dell'imposta in parola rientra tuttora nella esclusiva competenza dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, nulla osta a che lo Stato, con le norme impugnate, deleghi il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell'IRAP, individuandone i criteri direttivi e disciplinandone l'attuazione, anche con riferimento alla copertura finanziaria, garantendo peraltro, anche in termini qualitativi, oltre che quantitativi, gli attuali meccanismi di finanza regionale per compensare la progressiva riduzione dell'IRAP con trasferimenti e partecipazioni di altro tipo. Non è pertanto fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 8 e 10, commi 4 e 5, della legge 7 aprile 2003, n. 80, sollevata in riferimento agli articoli 117 e 119 della Costituzione.*

⁴ Vignera G., "Credito per IRAP e privilegio ex art. 2752 cod. civ.", in www.ambienteditto.it

⁵ Tribunale di Vercelli, sentenza 14 luglio 2006. Massima: "I privilegi ex artt. 2752, comma 1, 2759, comma 1, e 2771, comma 1, c.c. trovano la loro giustificazione nel rapporto di strumentalità esistente tra i beni costituenti l'oggetto del privilegio e la produzione del reddito gravato dall'imposta costituente l'oggetto dei crediti previsti dalle norme suindicate; conseguentemente, non essendo l'IRAP un'imposta sul reddito, al relativo credito non può riconoscersi il privilegio generale sui mobili previsto dall'art. 2752, comma 1, c.c. neppure alla stregua di una sua interpretazione estensiva."

giuridica dell'IRAP all'ILOR e alle imposte sui redditi) ed inoltre si sottolinea una certa problematicità a classificare l'imposta come "diretta", anche alla luce della recente giurisprudenza della Corte di Giustizia europea in cui si dibatte circa la compatibilità dell'imposta con l'art. 33, n. 1, della VI Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977/388/CEE cioè la Direttiva IVA, (causa C-475/03).

Tra gli argomenti posti a critica della risoluzione emanata dall'Agenzia delle Entrate vi è innanzitutto una considerazione di tipo "logico-cronologico". L'Irap è stata istituita con decreto legislativo del 1997, mentre l'art. 2752 c.c. è stato modificato nella attuale formulazione in un momento successivo e precisamente nel 1999 (con d. lgv. 26 febbraio 1999 n. 46 art 33 lettera a) - che ha sostituito il primo comma - ed art. 33 lettera b) - che ha abrogato il secondo comma).

Da ciò deriva, a detta dei sostenitori dell'inapplicabilità dell'art. 2752 c.c. all'Irap, che il legislatore non avendo apportato ulteriori modifiche, in relazione ad un'estensione a tale imposta del regime privilegiato, non abbia voluto effettivamente ampliare i tributi a cui riconoscere tale privilegio.

Altra contestazione alla direttiva emanata dalla risoluzione riguarda la presunta sostituzione, e conseguente equiparazione, dell'Ilor con l'Irap. Si sostiene infatti che, contrariamente a quanto affermato dall'Agenzia, la legge istitutiva dell'Irap abbia voluto con tale imposta garantire il medesimo gettito che sarebbe venuto a mancare con la soppressione degli altri tributi, senza che peraltro vi fosse la volontà di sostituire l'Ilor anche "nella natura del tributo diretto ed erariale assumendone la stessa rilevanza nell'ambito del sistema tributario nazionale". Tant'è che il d. lgs. 446/97 ha abrogato altre imposte, quali il contributo sanitario nazionale e l'Iciap, senza che per questo si sia arrivati a dire che la nuova imposta potesse essere identificabile in esse.

Viene inoltre negata l'assimilazione dell'Irap ad un'imposta sul reddito. Si tratta di un'imposta avente carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto da un'attività - economica o no - autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi e che può essere dovuta anche qualora - nel medesimo periodo d'imposta - i soggetti non abbiano avuto redditi o addirittura risultino in perdita.

Tale considerazione fa pertanto ritenere che l'art. 2752 c.c. non possa essere applicabile per l'Irap in quanto tale norma presuppone la presenza, non solo della caratteristica di tributo diretto dello Stato, ma anche di imposta sul reddito.

Quest'ultima assimilazione appare difficilmente applicabile all'Irap soprattutto leggendo l'articolo 2752 c.c. in correlazione con quanto contenuto nell'art. 2771 – crediti per le imposte sui redditi immobiliari - e nell'art. 2759 - crediti per le imposte sul reddito-. Tali norme prevedono infatti che la contemplazione dei privilegi sia riconosciuta nei confronti dei crediti tributari limitatamente all'imposta o alla quota di imposta imputabile ad un determinato tipo di reddito venendo, quindi, a scontrarsi palesemente con l'Irap che non è, per sua stessa natura, imputabile ad alcun reddito.

Tuttavia gli Agenti della Riscossione non possono esimersi dall'operare secondo le direttive impartite dalla risoluzione. Si ricorda in proposito, che gli Agenti della Riscossione - una volta concessionari del servizio di riscossione dei tributi – provvedono per legge⁶ all'insinuazione nel passivo concorsuale del credito iscritto a ruolo dall'ente creditore. Inoltre, è opportuno sottolineare che gli Agenti della Riscossione sono tenuti a rispettare le istruzioni per la riscossione ad essi impartite dall'ente creditore, pena la sanzionabilità del comportamento difforme.

Circa la richiesta di collocazione privilegiata del credito, coerentemente alla risoluzione occorrerebbe pertanto rifarsi alle seguenti norme:

⁶ La vigente disciplina, in ordine ai rapporti tra procedura di riscossione coattiva e procedure concorsuali è contenuta negli articoli da 87 a 90 del D.P.R. n. 602/73 e negli articoli 33, 34, e 41, comma2, del D.Lgs. 112/99. Essa si applica a tutte le entrate iscritte a ruolo (cfr. art 18, DLgs 46/99).

In estrema sintesi l'attuale normativa dispone quanto segue:

- ricorso per la dichiarazione di fallimento: Il concessionario può proporre ricorso per la dichiarazione di fallimento del debitore (cfr. art 87, c 1, DPR 602/73);
- Insinuazione al passivo di procedure concorsuali:
 - a) Relativamente ai debitori sottoposti alle procedure concorsuali, l'ente creditore iscrive a ruolo il credito e il concessionario provvede all'insinuazione del credito in tali procedure (cfr. art. 33 D.Lgs. 122/99);
 - b) Se il debitore è dichiarato fallito, ovvero sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, il concessionario chiede sulla base del ruolo, per conto dell'Ente Impositore l'ammissione al passivo della procedura (cfr. art 87, c 2, DPR 602/73, art 18 DLgs 46/99);
 - c) Se il debitore è ammesso al concordato preventivo o all'amministrazione controllata, il concessionario compie, sulla base del ruolo, tutte le attività necessarie per inserire il credito portato nell'elenco dei crediti della procedura. Se sorgono contestazioni sulle somme iscritte a ruolo, il credito è comunque inserito in via provvisoria nell'elenco, ai fini previsti agli articoli 176, primo comma, e 181, terzo comma, primo periodo del regio decreto 16 marzo 1942, n.267 (cfr. art. 90 D.P.R. 602/73).
- Ammissione al passivo con riserva: Se sorgono contestazioni sulle somme iscritte a ruolo il credito è ammesso con riserva, anche nel caso di domanda tardiva di ammissione. Nel fallimento la riserva è sciolta dal giudice competente su istanza del curatore o del concessionario, decorso il termine per la proposizione della controversia, ovvero il giudizio è stato definito con giudizio irrevocabile o risulta estinto. Il provvedimento di scioglimento è comunicato al concessionario con lettera raccomandata con avviso di ricevimento; contro di esso il concessionario può proporre reclamo, entro dieci giorni dalla comunicazione, al giudice competente. Se all'atto delle ripartizioni parziali o della ripartizione finale dell'attivo la riserva non risulta ancora sciolta, si applicano rispettivamente il n 3 dell'art 113 LF e il secondo periodo del secondo comma dell'art 117 LF (cfr. art. 88 D.P.R.602/73).
- Rappresentanza dei concessionari: Nel procedimento di dichiarazione tardiva di credito ai sensi dell'art 101 L.F. il concessionario può essere rappresentato da summenzionati dipendenti che possono stare in giudizio personalmente, salvo istruzione della causa (cfr. art.41, comma 2, D.Lgs.112/99).
- Esenzione dell'azione revocatoria: I pagamenti di imposte scadute non sono soggetti alla revocatoria fallimentare prevista dall'articolo 67 LF (cfr. art. 89 D.P.R.602/73).
- Rinuncia alla domanda di ammissione al passivo: Con decreto del Ministero delle finanze sono stabiliti i casi e le modalità con cui si può rinunciare alla domanda di ammissione al passivo (cfr. art.34 D.Lgs. 112/99). Il suddetto decreto deve essere ancora emanato.

Inoltre, tra le istruzioni più rilevanti in materia fornite dall'Agenzia delle Entrate si ricordano:

- a) la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E del gennaio 2002, in relazione all'onere del concessionario di intervenire, in virtù del ruolo, nelle procedure concorsuali. Essa, recependo un consolidato orientamento giurisprudenziale (cfr.C. Cass., sentenza n. 6518/98) relativo all'insensibilità del patrimonio del fallito verso crediti successivi alla dichiarazione di fallimento, esonera il concessionario dalla insinuazione al passivo di tali crediti, riconoscendo al concessionario facoltà di immediata comunicazione di inesigibilità;
- b) la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15/11/2002 n.84 sui crediti tributari in caso di procedure concorsuali, che precisa l'estensione del privilegio anche ai relativi interessi maturati, anteriormente o posteriormente, all'apertura della procedura concorsuale, così come prevede l'articolo 2749 del codice civile.

- art 2752, comma 1, codice civile (**privilegio generale**);

art 2752 c.c.

1.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, diversi da quelli indicati nel primo comma dell'art. 2771, iscritti nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui il concessionario del servizio di riscossione procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente.
2.(Se si tratta di ruoli suppletivi, e si procede per imposte relative a periodi d'imposta anteriori agli ultimi due, il privilegio non puo' esercitarsi per un importo superiore a quello degli ultimi due anni, qualunque sia il periodo cui le imposte si riferiscono.)
3.Hanno altresì privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie e le soprattasse dovute secondo le norme relative all'imposta sul valore aggiunto.
4.Hanno lo stesso privilegio, subordinatamente a quello dello Stato, i crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale e dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni.

- art 2759, codice civile (**privilegio speciale**);

art 2759 c.c.

1.I crediti dello Stato per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, sul reddito delle persone giuridiche e per l'imposta locale sui redditi, dovuta per i due anni anteriori a quello in cui si procede, hanno privilegio limitatamente all'imposta o alla quota d'imposta imputabile al reddito d'impresa, sopra i mobili che servono all'esercizio di imprese commerciali e sopra le merci che si trovano nel locale adibito all'esercizio stesso o nell'abitazione dell'imprenditore.
2.Il privilegio si applica sui beni indicati nel comma precedente ancorché appartenenti a persona diversa dall'imprenditore, salvo che si tratti di beni rubati o smarriti, di merci affidate all'imprenditore per la lavorazione o di merci non ancora nazionalizzate munite di regolare bolletta doganale.
3.Qualora l'accertamento del reddito iscritto a ruolo sia stato determinato sinteticamente ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, la ripartizione proporzionale dell'imposta prevista dal primo comma, viene effettuata sulla base dei redditi iscritti o iscrivibili ai fini dell'imposta locale sui redditi.

Si nota che tale articolo non è citato dalla risoluzione, tuttavia la richiesta di privilegio sarebbe coerente all'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate che assimila l'imposta all'ILOR e la qualifica come tributo diretto ed erariale.

Circa il **grado di privilegio sui mobili** occorre far riferimento ai seguenti articoli:

- art 2778, c 1) n. 7 (cfr. art. 2759 codice civile)
- art 2778, c 1) n. 18 (cfr. art. 2752, c1, codice civile)

art 2778 c.c.

1. Salvo quanto e' disposto dall'articolo 2777, nel concorso di crediti aventi privilegio generale o speciale sulla medesima cosa, la prelazione si esercita nell'ordine che segue:
1) i crediti per contributi ad istituti, enti o fondi speciali o compresi quelli sostitutivi o integrativi o che gestiscono forme di assicurazione obbligatoria per l'invalidita', la vecchiaia ed i superstiti, indicati dall'articolo 2753;
2) i crediti per le imposte sui redditi immobiliari, indicati dall'articolo 2771, quando il privilegio si esercita separatamente sopra i frutti, i fitti e le pigioni degli immobili;
3) (i crediti degli istituti esercenti il credito agrario, indicati dai due primi commi dell'articolo 2766); (1)
4) i crediti per prestazioni e spese di conservazione e miglioramento di beni mobili, indicati dall'articolo 2756;
5) i crediti per le mercedi dovute ai lavoratori impiegati nelle opere di coltivazione e di raccolta indicate dall'articolo 2751;

Il commercialista telematico

Pag. 6 di 6

6) i crediti per sementi e materie fertilizzanti e antiparassitarie e per somministrazione di acqua per irrigazione, nonché i crediti per i lavori di coltivazione e di raccolta indicati dall'articolo 2757. Qualora tali crediti vengano in concorso tra loro, sono preferiti quelli di raccolta, seguono quelli di coltivazione e, infine, gli altri crediti indicati dallo stesso articolo;

7) i crediti per i tributi indiretti, indicati dall'articolo 2758 salvo che la legge speciale accordi un diverso grado di preferenza e i crediti per le imposte sul reddito, indicati dall'articolo 2759;

8) i crediti per contributi dovuti a istituti ed enti per forme di tutela previdenziale e assistenziale indicati dall'articolo 2754, nonché gli accessori, limitatamente al cinquanta per cento del loro ammontare, relativi a tali crediti ed a quelli indicati dal precedente n. 1) del presente articolo;

9) i crediti degli istituti esercenti il credito agrario, indicati dal terzo comma dell'articolo 2766); (1)

10) i crediti dipendenti da reato, indicati dall'articolo 2768, sulle cose sequestrate, nei casi e secondo l'ordine stabiliti dal codice penale e dal codice di procedura penale;

11) i crediti per risarcimento, indicati dall'articolo 2767;

12) i crediti dell'albergatore, indicati dall'articolo 2760;

13) i crediti del vettore, del mandatario, del depositario e del sequestratario, indicati dall'articolo 2761;

14) i crediti del venditore di macchine o della banca per le anticipazioni del prezzo, indicati dall'articolo 2762;

15) i crediti per i canoni enfiteutici, indicati dall'articolo 2763;

16) i crediti del locatore e i crediti del concedente dipendenti dai contratti di mezzadria e colonia, indicati rispettivamente dagli articoli 2764 e 2765;

17) i crediti per spese funebri, d'infermità per somministrazioni ed alimenti nell'ordine indicato dall'articolo 2751;

18) i crediti dello Stato per tributi diretti, indicati dal primo comma dell'articolo 2752;

19) i crediti dello Stato indicati dal terzo comma dell'articolo 2752;

20) i crediti degli enti locali per tributi indicati dal quarto comma dell'articolo 2752.

novembre 2006

Avv. Antonella Rossi
Dott. Giovanni Siragusa