Crediti privilegiati

TRIBUNALE DI MILANO, Sez. II, 3 marzo 2008, n. 2788 - Pres. Quatraro - Rel. Nunnari - Equitalia Esatri S.p.a. c. Fallimento Panificio F. S.n.c. di F.A. & C. *[1]

Fallimento - Accertamento del passivo - Crediti di imposta - IRAP - Privilegio – Riconoscimento

(Costituzione artt. 3 e 77; legge fallimentare artt. 52, 55, 59, 98 e 101; cod. civ. artt. 2745, 2752, 2749 e 2778; disp. legge in generale art. 11; R.D. 14 settembre 1931, n. 1175; D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42; D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, art. 61, comma 4; D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507; L. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 143; D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446; D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, art. 17; D.M. 21 novembre 2000, n. 1160)

Poichè l'espressione contenuta nel quarto comma dell'art. 2752 c.c., «crediti per imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale», va interpretata non solo come un richiamo alle disposizioni del T.U. approvato con R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, ma anche alla successiva normativa che sarebbe stata emanata in materia, si deve ritenere che anche l'art. 3, comma 143 L. n. 662/1996 e D.Lgs. 446/1997 (allora inesistente) relativamente all'IRAP ne faccia parte, con conseguente applicazione al relativo credito del privilegio di cui al citato art. 2752, quarto comma c.c.

Il Tribunale (*omissis*).

Quanto all'invocato riconoscimento del privilegio per tributi IRAP, gli opponenti, nell'affermare che ai sensi dell'art. 2745 cc il privilegio è accordato dalla legge in considerazione della causa del credito, deducono che l'art. 2752 cc trovi il proprio ambito applicativo in ragione dell'individuazione del collegamento tra la causa del credito e il privilegio. Seppure la norma abbia carattere eccezionale in quanto costituisce deroga al principio generale della *par condicio*, la ratio della stessa condurrebbe ad ammettere un'interpretazione "estensiva". In tal senso depone, secondo parte opponente, che richiama la risoluzione n. 41 del 5.4.2005 dell'Agenzia delle Entrate, la circostanza che l'IRAP ha sostituito – tra le altre imposte – l'Ilor di cui ha ereditato la natura di tributo diretto ed erariale, in quanto è indubbio che l'IRAP è una imposta "formalmente regionale", ma che non può definirsi "tributo proprio" delle Regioni.

Con riferimento al credito IRAP, è noto che esiste un vivace dibattito interpretativo in ordine al carattere privilegiato o meno del credito.

È altresì noto che sul punto è intervenuto di recente il decreto legge n. 159/2007; l'art. 39 del predetto provvedimento normativo ha difatti modificato l'art. 2752 comma 1, cc, attribuendo all'imposta regionale sulle attività produttive la medesima prelazione prevista per i crediti dello Stato per imposte sul reddito.

In conformità alla previsione all'art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale, la norma in esame ha effetto solo per l'avvenire, quindi per crediti sorti successivamente all'entrata in vigore del decreto legge; nel caso di specie è quindi pacifico che la novella non sia applicabile, trat-

[1]Pubblicato in *Il Fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2008, fasc. 11, p. 1321-1327 – published in *Il Fallimento e le altre procedure concorsuali*, 2008, fasc. 11, p. 1321-1327.

tandosi di crediti Irap riferibili all'anno 1998.
In via generale, si deve escludere in radice ogni possibilità di applicazione analogica o estensiva delle norme in materia di privilegio, in ossequio a pacifici principi interpretativi che impongono un'applicazione della disciplina delle cause di prelazione ai soli casi tassativamente indicati dalla legge.
Il tribunale ritiene di aderire alla tesi favorevole alla collocazione al privilegio del credito Irap, per le ragioni e nei limiti che di seguito si vanno ad illustrare, nel pieno rispetto dei sopra richiamati criteri ermeneutici che governano la disciplina dei privilegi, trattandosi di norme di carattere eccezionale e, come tali, di stretta interpretazione.
L'art. 2752, comma 4, cc estende il privilegio generale sui mobili, subordinatamente a quello dello Stato, ai crediti per imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale, nonché dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni.
Indubbiamente l'uso della predetta espressione "legge per la finanza locale", in senso storico, sottendeva un chiaro richiamo alle disposizioni del Testo Unico per la finanza locale – RD 14 settembre 1931, n. 1175 – che all'epoca rappresentava il corpus normativo organico della materia; pertanto per le imposte, le tasse e tributi in esso previsti si intendeva riconosciuto a favore di Comuni e Province, in via generale ed indifferenziata, il privilegio stabilito dall'art. 2752 cc, con l'ovvia considerazione che le Regioni all'epoca non erano ancora istituite, e quindi il legislatore non poteva contemplare un ente territoriale non ancora esistente.
Proprio l'originario riferimento ad un testo normativo nell'ambito del quale si esauriva la disciplina del settore della finanza locale, induce il Collegio a ritenere che la locuzione in esame non possa e non debba essere riferita esclusivamente a quel singolo e specifico testo normativo, poiché tale dicitura contiene invece un più ampio e generale richiamo ad una categoria omogenea di norme, organicamente afferente alla disciplina della finanza locale.
L'intendimento del legislatore è dunque stato proprio quello di introdurre una norma idonea a garantire un raccordo con lo sviluppo dinamico e l'evoluzione della disciplina di settore, attraverso un riferimento a norme successive ed ulteriori, purché ascrivibili al *genus* di riferimento, in quanto regolanti la finanza locale.
È allora fuori di dubbio che la disciplina istitutiva dell'Irap – art. 3, comma 143, legge n. 662/1996 e d.lgs n. 446/1997 – sia da ricomprendere a pieno titolo nella categoria omogenea di norme richiamate dall'art. 2752 cc con la locuzione "legge per la finanza locale"; al riguardo è opportuno evidenziare che l'art. 15, d.lgs n. 446/1994 prevede che "l'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato" sicché è fuori di dubbio la ricomprensione delle norme in esame alla categoria indicata; ed è così peraltro spiegato il motivo del mancato espresso riconoscimento di rango privilegiato da parte della legge istitutiva dell'Irap, poiché a tale scopo era ed è già sufficiente ed adeguata la più volte richiamata generale previsione dell'art. 2752 cc.
In senso contrario alle considerazioni fin qui svolte, si è osservato che il legislatore allora non avrebbe avuto alcuna necessità di procedere ad un espresso riconoscimento del privilegio in questione con riferimento ad altri e diversi tributi locali, segnatamente comunali, quali la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e l'imposta comunale sulla pubblicità e diritto delle pubbliche affissioni, conformemente alle specifiche disposizioni contenute nel d.lgs n. 507/1993, anch'esse di riordino della finanza territoriale. Tuttavia, detti riconoscimenti espliciti non presentano un carattere costitutivo, assumendo piuttosto un valore meramente ricognitivo del rango proprio dei predetti tributi, ai medesimi comunque già attribuito dall'art. 2752 c.c., in forza dell'interpretazione sistematica in precedenza illustrata.
Il tribunale osserva inoltre che l'art. 2752, comma 4, c.c., nella parte in cui riconosce lo stesso privilegio, subordinatamente a quello di Stato, al credito tributario per Irap, intende richiamare lo stesso privilegio previsto dal comma 1 non solo con riferimento all'oggetto, ma anche con riferimento alla sua estensione temporale; sarebbe infatti palesemente illogica una collocazione subordinata del privilegio dei cre-

diti tributari locali ai crediti tributari dello Stato, come previsti dal comma 1, con riferimento, rispettivamente, ad un intervallo temporale potenzialmente illimitato, per la finanza locale e per contro tassativamente circoscritto ai ruoli resi esecutivi nei due anni considerati dal comma 1, per i crediti fiscali dello Stato.
Peraltro questa interpretazione appare la più corretta anche alla luce della stratificazione temporale delle norme, dato che nel testo originario il comma 4 era collocato immediatamente dopo la disposizione che stabiliva anche la predetta estensione temporale del privilegio (nello stesso senso, si veda Trib. Milano, Equitalia Esatri/Fallimento Bocconi Mauro).
Il credito IRAP gode, dunque, ad avviso del tribunale, del privilegio previsto dal comma IV dell'art. 2752 c.c. e non, come richiesto, dall'art. 2752 I com.
(omissis).

Ancora sulla questione della natura privilegiata del credito IRAP

di Ferdinando Bruno

L'Autore si sofferma sulla decisione annotata tendente ad orientarsi per la natura privilegiata del credito per IRAP ai sensi dell'art. 2752 c.c.

Premessa

La sentenza del Tribunale milanese che qui si annota desta particolare interesse, poiché concerne una materia delicata, quale quella della natura privilegiata del credito Irap ai sensi dell'articolo 2752 c.c. La norma in questione contempla tre distinte categorie di crediti tributaria cui riconosce privilegio generale sui mobili: 1) crediti dello Stato per le imposte, le pene pecuniarie e le soprattasse dovute secondo le norme relative all'imposta sul valore aggiunto (attuale comma 2, già comma 3); 2) 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 immobiliari; 3) crediti dei Comuni e delle Province per imposte, tasse e tributi previsti dalla legge per la finanza locale, per imposta comunale sulla pubblicità e per i diritti sulle pubbliche affissioni. Nell'interpretare la norma al fine di inserire o escludere un determinato credito tributario in o da una delle categorie suddette, il principio guida è quelle secondo cui il regime dei privilegi – per il contenuto limitativo che esso presenta nei confronti del debitore, per il carattere di eccezione alla regola generale del paritario concorso dei creditori e per la stretta connessione che lega ogni privilegio alla causa del credito che ne è assistito – non può essere interpretato, in caso di mancata previsione espressa, in via analogica. Le norme che prevedono i privilegi sono cioè di stretta interpretazione e non consentono l'estensione del privilegio se non nelle ipotesi espressamente previste[2]. Ciò vale a maggior ragione per i privilegi che assistono i crediti tributari, posto che questi ultimi vengono specificamente individuati dalle norme che prevedono i privilegi, come si è appena visto con riferimento all'articolo. 2752 c.c.

Breve ricostruzione dei fatti di causa

Con ricorso ex art. 98 LF debitamente notificato, la concessionaria ESATRI ESAZIONE TRIBUTI SPA (di seguito ESATRI) proponeva opposizione chiedendo, in riforma al provvedimento emesso in data 28.04.2006 dal GD, di essere ammesso allo stato passivo del Fallimento Panificio Padani al rango privilegiato ai sensi dell'art. 2778 n. 18 per il credito di euro 6.391,37 a titolo di tributo Irap, nonché il riconoscimento del rango privilegiato di ulteriori euro 1731,80 per interessi di mora ex art. 2749 cc per gli importi maturati nel biennio antecedente al fallimento, nonché l'ammissione in via chirografaria per compensi diritti e spese.
Alla prima udienza veniva autorizzata la chiamata dell'Agenzia delle Entrate e dichiarata la contumacia del Fallimento. Costituitasi in data 16.11.206 l'Agenzia delle Entrate, all'udienza del 22.5.2007 il ricorrente e il terzo chiamato precisavano le proprie conclusioni e la causa, decorsi i termini di cui all'art. 190 cpc, veniva decisa nella camera di consiglio del 15 novem-

[2] Si veda, per una recente affermazione di tale principio, Cass., 29/3/2006 n. 7309 e già tra tante Cass., SS.UU., 6/5 /1993 n. 5246; Cass. ; Cass. 13/12/1994 n. 10619

bre 2007.

La contestata natura privilegiata del credito Irap

Il Tribunale di Milano non ha potuto fare a meno di rilevare che, con riferimento al credito Irap, esiste un vivace dibattito interpretativo in ordine al carattere privilegiato o meno del credito Irap.

Come anticipato in premessa, la norma rilevante ai fini del riconoscimento del privilegio *de quo* è l'art. 2752 c.c[3]: diversi sono stati i tentativi, da parte della dottrina e della giurisprudenza, di riconoscere il privilegio al credito Irap ex art. 2752 primo comma c.c. Come evidenziato in dottrina[4], l'art. 2752, primo comma c.c. accorda un privilegio generale sui mobili del debitore ai crediti dello Stato per tributi afferenti ai redditi mobiliari (Irpef, Ires, Ilor e, ora, anche l'Irap)[5] limitatamente a quelli iscritti nei ruoli resi esecutivi nell'anno in cui il concessionario del servizio di riscossione procede o interviene nell'esecuzione e nell'anno precedente.

A riguardo, un'indicazione sulla natura privilegiata del predetto credito era venuta dalla risoluzione n. 41 del 5.4.2005 dell'Agenzia delle Entrate, richiamata dall'opponente anche nel proprio atto processuale, come evidenziato nella sentenza qui commentata.

Come rilevato in dottrina[6], la risoluzione n. 41/E ha chiarito, in particolare, che l'art. 2752 c.c. deve essere interpretato estensivamente in modo tale da far rientrare anche il credito dello Stato per l'Irap nel privilegio generale sui mobili del debitore. Secondo la risoluzione sopra citata 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 c.c. 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.

I punti cruciali della decisione data dall'Agenzia possono essere riassunti nelle seguenti.

A. L'art. 2752 c.c. come tutte le norme istitutive di privilegio ha carattere eccezionale, in quanto deroga al principio generale della par condicio creditorum. E siccome l'interpretazione estensiva riconosce una interpretazione piu` ampia della norma di cui all'art. 2752 c.c., il credito per IRAP, essendo un tributo diretto dello Stato dovrebbe essere considerato alla stessa stregua dell'Irpef, dell'Irpeg, e dell'Ilor.

B. L'Irap ha sostituito anche l'Ilor e quindi il relativo credito deve ammettersi in via privilegiata al passivo del fallimento come appunto avverrebbe per l'Ilor[7].

Secondo la Giurisprudenza[8] questa tesi sarebbe smentita già da un esame anche sommario del D.lgs n. 446/1997, istitutivo dell'imposta regionale sulle attività produttive, il cui art. 36 ha disposto l'abolizione non soltanto dell'imposta locale sui redditi (Ilor), ma di altre quattro imposte o tasse: i contributi per prestazioni del S.S. N. (cd. Tassa sulla salute); l'imposta comunale per l'esercizio e di arti e professioni (Iciap); la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese. Si tratta di imposte e tasse di varia e diversa natura, delle quali solo l'Ilor[9] era certamente assisti-

---

[3] F. Bonito Oliva, *L'imposta comunale sugli immobili rientra nella previsione dell'art. 2752, ultimo comma, cod. civ.*, in *Dir. Fall.*, 2006, n. 3; M. Pollio, Il *privilegio ex art. 2752, ultimo comma, codice civile, si applica a tutti i tributi locali*, in *Fall.*, 2006, n. 3, p. 344; A. Quattrocchi, *L'art. 2752, 4° comma, c.c. e la natura del credito I.c.i. nel fallimento*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2005, n. 6, p. II-1381; A. Di Gregorio, *I crediti Ici vantati dal comune sono assistiti dal privilegio ex art. 2752 c.c.*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2001, n. 2, p. 159.

4 Enrico Stasi, *La transazione fiscale*, in questa *Rivista*, n. 1/2008 105.

5 In giurisprudenza, cfr. Cass. 22 febbraio 1997, n. 1636, in questa Rivista, 1997, 1007; Cass. 27 settembre 1996, n. 8524, ibidem, 510; Cass. 22 luglio 1995, n. 8047, in Giur. trib., 1995, 672; Cass. 17 marzo 1995, n. 3100, in questa Rivista, 1996, 130. In dottrina: V. Napoleoni, Crediti dello stato per tributi diretti e fallimento: il dies a quo per il computo a ritroso del biennio privilegiato ex art. 2752, primo comma, codice civile, in questa *Rivista*, 1991, 186 ss..

[6] A. Stesuri, *La natura privilegiata del credito IRAP prima delle recenti modifiche legislative* di In questa *Rivista*, 6/2008, 713.

[7] A. Stesuri, cit.

[8] Tribunale di Pescara, 10/06/2008, decreto n. 9236, in www.ilcaso.it

[9] M. Ravaccia, *La rettificabilità della dichiarazione dei redditi ai fini ILOR finalizzata al riconoscimento della deduzione ICI*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, n. 6, p. 536; B. Cusato, *Società di persone e imputazione per trasparenza: nella lite Irpef del socio « pregiudiziale » e decisivo l'esito della lite Ilor della società*, in *Giur. mer.*, 2005, n. 11, p. III-2504; S. Compiano, *Il risultato reddituale negativo non preclude l'agevolazione Irap " sostitutiva " dell'esenzione Ilor*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2004, n. 3, p.II-605; A. Marcheselli, *Sussiste la continuità tra sanzioni Ilor ed Irap*, in *Rivista di giuri-*

ta da privilegio ex art. 2752 c.c., mentre era prevalentemente esclusa e comunque da escludere la natura privilegiata delle altre, non prevista espressamente da alcuna norma e non riconoscibile in via di interpretazione estensiva. Non si vede perché l'Irap abbia ereditato la natura ed il rango privilegiato dell'Ilor, piuttosto che la natura ed il rango chirografario delle altre diverse imposte e tasse che ha sostituito. Tanto più che una simile ipotesi si scontra non solo con la mancanza, nel D.lgs. 466/1997, di una previsione espressa della natura privilegiata della nuova imposta, ma anche con l'evoluzione normativa dell'art. 2752 c.c., il quale è stato oggetto di modifica nel 1999, quando già l'Ilor era stata abolita ed istituita l'Irap, senza che il legislatore abbia sostituito con la menzione di quest'ultima imposta la menzione della prima tutt'ora contenuta nella disposizione codicistica. Non pare, dunque, sostenibile, secondo la giurisprudenza, che l'Irap abbia sostituito l'Ilor ai fini dell'applicazione del regime di privilegio riconosciuta a quest'ultima imposta, giacchè essa ha preso il posto, nel sistema tributario complessivo, di una pluralità di imposte e tasse molte delle quali non assistite da privilegio e giacchè simile sostituzione non trova alcun riscontro negli interventi normativi sopra ricordati (laddove, invece, ad altri fini il legislatore ha avuto cura di sancire l'equiparazione dell'Irap ai tributi erariali aboliti contestualmente alla sua istituzione: si veda l'art. 44 D.lgs. 446/1997, che limita l'equiparazione "ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali in materia tributaria" e fa peraltro riferimento all'insieme dei tributi erariali e non alla sola Ilor).

Ma, anche ove si volesse accettare l'idea di un rapporto biunivoco di sostituzione tra Ilor e Irap, la ragione che convince definitivamente circa la impossibilità di estendere in via interpretativa (non analogica) a quest'ultima il privilegio previsto per la prima risiede nella diversità di natura tra le due imposte: mentre l'Ilor era una imposta che colpiva i redditi (fondiari, di capitale, di impresa e diversi) i quali ne costituivano la base imponibile, l'Irap è, invece, una imposta che ha come presupposto l'esercizio abituale di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi e che viene applicata ad una base imponibile costituita dal valore della produzione netta derivante da simili attività[10]. Se, dunque, l'Irap[11] non è una imposta sui redditi, in quanto colpisce fatti economici diversi, essa non condivide la propria natura né con l'Ilor, né con le altre imposte contemplate dall'art. 2752 comma 1 c.c. costituite dalla famiglia (all'epoca dell'ultima modifica normativa intervenuta) delle imposte sui redditi. Ciò esclude in radice che possa pervenirsi, in via di interpretazione estensiva, ad una applicazione della norma appena richiamata anche all'Irap[12].

La decisione del Tribunale di Milano: privilegio del credito Irap ex art. 2752, comma 4, cc.

I Giudici milanesi hanno aderito alla tesi favorevole alla collocazione al privilegio del credito Irap in ragione dell'art. 2752, comma 4, cc, che estende il privilegio generale sui mobili, subordinatamente a quello dello Stato, ai crediti per imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province previsti dalla legge per la finanza locale, nonchè dalle norme relative all'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sulle pubbliche affissioni.

Il Tribunale meneghino, a fondamento della propria decisione, ha evidenziato come l'uso

sprudenza tributaria, 2003, n. 10, p. 919.

[10] Tale differenza è stata efficacemente scolpita dalla Corte costituzionale nella sentenza 21/5/2001 n. 156, nella quale si legge: "nel caso dell'Irap, il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, 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. La scelta di siffatto indice non può dirsi irragionevole, né comunque lesivo del principio di capacità contributiva, atteso che 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'organizzazione dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. L'imposta colpisce perciò, con carattere di realità, un 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 tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione".

[11] Sul rapporto tra Irap e diritto comunitario: A. Bodrito, *IRAP - La Corte di giustizia UE «salva » l'IRAP*, in *Corriere Tributario*, 2006, n. 41, p. 3263; L. Mariotti, Irap, *La sentenza Ue è pesante ma vuota. Italia salva. Ma la tesi delle analogie con l'Iva resta in piedi*, in *Diritto e Giustizia*, 2006, n. 38, p. 84.

[12] Tribunale di Pescara, 10/06/2008, decreto n. 9236, in www.ilcaso.it

dell'espressione "legge per la finanza locale", in senso storico, sottendeva un chiaro richiamo alle disposizioni del Testo Unico per la finanza locale – RD 14 settembre 1931, n. 1175 – che all'epoca rappresentava il *corpus* normativo organico della materia; pertanto per le imposte, le tasse e tributi in esso previsti si intendeva riconosciuto a favore di Comuni e Province, in via generale ed indifferenziata, il privilegio stabilito dall'art. 2752 cc, con l'ovvia considerazione che le Regioni all'epoca non erano ancora istituite, e quindi il legislatore non poteva contemplare un ente territoriale non ancora esistente.
Alla luce dell'originario riferimento ad un testo normativo nell'ambito del quale si esauriva la disciplina del settore della finanza locale, il Collegio ha ritenuto che la locuzione in esame non possa e non debba essere riferita esclusivamente a quel singolo e specifico testo normativo, poichè tale dicitura contiene invece un più ampio e generale richiamo ad una categoria omogenea di norme, organicamente afferente alla disciplina della finanza locale.
Sotteso all'art. 2752, comma 4, cc vi sarebbe, quindi, l'intendimento del legislatore di introdurre una norma idonea a garantire un raccordo con lo sviluppo dinamico e l'evoluzione della disciplina di settore, attraverso un riferimento a norme successive ed ulteriori, purchè ascrivibili al genus di riferimento, in quanto regolanti la finanza locale.
Indubbio sarebbe quindi che la disciplina istitutiva dell'Irap – art. 3, comma 143, legge n. 662/1996 e d.lgs n. 446/1997 – sia da ricomprendere a pieno titolo nella categoria omogenea di norme richiamate dall'art. 2752 cc con la locuzione "legge per la finanza locale"; al riguardo è opportuno evidenziare che l'art. 15, d.lgs n. 446/1994 prevede che "l'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato" sicchè è fuori di dubbio la ricomprensione delle norme in esame alla categoria indicata; ed è così peraltro spiegato il motivo del mancato espresso riconoscimento di rango privilegiato da parte della legge istitutiva dell'Irap, poichè a tale scopo era ed è già sufficiente ed adeguata la più volte richiamata generale previsione dell'art. 2752 cc.
I Giudici milanesi non hanno mancato di rilevare l'esistenza di un indirizzo giurisprudenziale contrario, secondo cui il legislatore allora non avrebbe avuto alcuna necessità di procedere ad un espresso riconoscimento del privilegio in questione con riferimento ad altri e diversi tributi locali, segnatamente comunali, quali la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche e l'imposta comunale sulla pubblicità e diritto delle pubbliche affissioni, conformemente alle specifiche disposizioni contenute nel d.lgs n. 507/1993, anch'esse di riordino della finanza territoriale. Secondo il Tribunale meneghino, detti riconoscimenti espliciti non presentano un carattere costitutivo, assumendo piuttosto un valore meramente ricognitivo del rango proprio dei predetti tributi, ai medesimi comunque già attribuito dall'art. 2752 c.c., in forza dell'interpretazione sistematica in precedenza illustrata.
Il tribunale ha osservato inoltre che l'art. 2752, comma 4, c.c., nella parte in cui riconosce lo stesso privilegio, subordinatamente a quello di Stato, al credito tributario per Irap[13], intende richiamare lo stesso privilegio previsto dal comma 1 non solo con riferimento all'oggetto, ma anche con riferimento alla sua estensione temporale; sarebbe infatti palesemente illogica una collocazione subordinata del privilegio dei crediti tributari locali ai crediti tributari dello Stato, come previsti dal comma 1, con riferimento, rispettivamente, ad un intervallo temporale potenzialmente illimitato, per la finanza locale e per contro tassativamente circoscritto ai ruoli resi esecutivi nei due anni considerati dal comma 1, per i crediti fiscali dello Stato.

Conclusioni

La decisione qui esaminata convince per *l'iter* logico posto a fondamento della stessa ed appare preferibile al diverso approccio di parte della giurisprudenza relativa all'articolo *de quo*,[14] di

[13] Su cui: L. Foriero, *Determinazione della base imponibile Irap: recenti chiarimenti*, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 2006, n. 29, p. 17; M. R. Gheido, A. Casotti, C. Buganza, *Irap: credito per le nuove assunzioni*, in *Diritto e pratica del lavoro*, 2006, n. 32, p. 1777; A. Trevisani, *IRAP - Deduzione IRAP per l'incremento occupazionale*, in Corr. Trib., 2006, n. 33, p. 2629; A. Santi, I. La Candia, *Agevolazioni in materia Irap e disciplina comunitaria degli aiuti di Stato: considerazioni*, in *Il fisco*, 2006, n. 20, p. 3066.

[14] La Giurisprudenza di merito ha a riguardo rilevato come: "I primi commentatori successivi al D.Lgs. n. 446/97 negavano il riconoscimen-

recente nuovamente ribadita.[15]

La decisione del Tribunale di Milano non è del tutto innovativa, posto che era già stato statuito, correttamente, che il credito Irap è da considerare privilegiato anche se sorto prima dell'integrazione all'art. 2752, primo comma c.c. (operata dall'art. 39, secondo comma D.L. n. 159/2007), che ha attribuito all'Irap la medesima prelazione prevista per i crediti dello Stato per le imposte sui redditi. La norma introdotta dal decreto n. 159 non ha carattere interpretativo e, dunque, la sentenza si innesta come intervento chiarificatore. L'art. 2752, terzo comma c.c., infatti, estendeva il privilegio generale sui beni mobili ai crediti per imposte dei Comuni e delle Province previste dalla «legge per la finanza locale». La disposizione normativa lasciava emergere l'intenzione del Legislatore di introdurre una norma idonea a garantire un raccordo con l'evoluzione della disciplina di settore. Con la conseguenza che la disciplina istitutiva dell'Irap doveva essere ricompresa nella categoria di norme che il codice civile richiamava (e richiama) con l'espressione «legge per la finanza locale».[16]

to del privilegio al suddetto credito in base alla sua natura di imposta locale, in mancanza di espressa previsione normativa. Interpretazione conforme alla chiara dizione legislativa dell'ultimo comma dell'art. 2752 c.c. che non consente alcuna interpretazione integrativa, dato che se la legge avesse voluto accordare il privilegio a tutti i crediti per le imposte, tasse e tributi dei comuni e delle province a prescindere dalla loro legge istitutiva, non avrebbe posto l'ulteriore aggiunta «previsti dalla finanza locale» ed in linea con la volonta` del legislatore. Invero la formulazione attuale della norma in esame, dovuta alla legge n. 426 del 1975, estende il privilegio, oltre che alle imposte previste dalla legge sulla finanza locale, all'imposta comunale sulla pubblicita` e ai c.d. diritti sulle pubbliche affissioni, non contemplati nel T.U. sulla finanza locale, ne´ nell'originaria dizione dell'art. 2752 c.c. Espressa previsione che sarebbe stata del tutto superflua ove il privilegio assistesse indistintamente tutti i tributi degli enti locali. Espressa previsione che evidenzia come il legislatore del 1975 ha ritenuto che solo una modifica legislativa poteva attribuire il privilegio ai tributi degli enti locali diversi da quelli contemplati nel vigente T.U. della finanza locale. Con la conseguenza che il rango privilegiato puo` essere riconosciuto ai soli crediti di comuni e province per i tributi previsti dal T.U. della finanza locale e per quelli ai quali un'espressa previsione normativa abbia riconosciuto tale natura" Tribunale di Como, 2 maggio 2007,in questa Rivista, n. 6/2008, 710.

[15] "Deve rilevarsi che all'Irap non possono essere riconosciuti neanche i privilegi previsti dal comma 2 (già 3) e dal comma 3 (già 4) dell'art. 2752 citato, giacchè certamente l'imposta in questione non è assimilabile all'imposta sul valore aggiunto (assimilazione esclusa dalla Corte di Giustizia CEE con la sentenza 3/10/2006 in proc. C-475/03, che avrebbe comunque reso l'Irap incompatibile con la direttiva 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme) ed è un'imposta erariale (si veda Corte costituzionale 26/9/2003 n. 296, che ha evidenziato come "la circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle regione a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa – nonostante la sua denominazione – non può considerarsi "tributo proprio della regione", nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale")". Tribunale di Pescara, 10/06/2008, decreto n. 9236, in www.ilcaso.it

[16] Tribunale di Milano 4 febbraio 2008, n. 10/1 (sent.)