ISSN 2282-2461 I Battelli del Reno [on line]

I BATTELLI DEL RENO

Rivista on-line di diritto ed economia dell'impresa

(www.ibattellidelreno.uniba.it – www.ibattellidelreno.it)

direzione

Gianvito Giannelli Ugo Patroni Griffi Antonio Felice Uricchio

comitato scientifico

Sabino Fortunato (coordinatore) **- Lorenzo De Angelis - Pietro Masi - Cinzia Motti - Antonio Nuzzo – Luigi Filippo Paolucci - Salvatore Patti - Michele Sandulli - Gustavo Visentini**

Redazione di Bari

Emma Sabatelli, Giuseppina Pellegrino, Eustachio Cardinale, Rosella Calderazzi, Barbara Francone, Anna De Simone, Valentino Lenoci, Enrico Scoditti, Emma Chicco, Claudio D'Alonzo, Giuditta Lagonigro, Concetta Simone

Redazione di Foggia

Michele Bertani, Andrea Tucci, Giuseppe Di Sabato, Corrado Aquilino, Pierluigi Pellegrino, Grazia Pennella, Annalisa Postiglione

Redazione di Lecce

Maria Cecilia Cardarelli, Andrea Sticchi Damiani, Giuseppe Positano, Alessandro Silvestrini

Redazione di Napoli

Andrea Patroni Griffi, Alfonso M. Cecere, Carlo Iannello, Sergio Marotta, Francesco Sbordone, Nicola De Luca

Redazione di Roma

Giustino Enzo Di Cecco, Paolo Valensise, Vincenzo Vitalone, Valeria Panzironi, Ermanno La Marca, Valentina Depau

Redazione di Taranto

Daniela Caterino, Cira Grippa, Gabriele Dell'Atti, Giuseppe Sanseverino, Pietro Genoviva, Francesco Sporta Caputi, Barbara Mele

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BARI ALDO MORO

Direzione
Piazza Luigi di Savoia n. 41/a
70100 – BARI - (Italy)
tel. (+39) 080 5246122 • fax (+39) 080 5247329
direzione.ibattellidelreno@uniba.it

Coordinatore della pubblicazione on-line: Giuseppe Sanseverino
Redazione: presso il Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture - Sezione di Economia -
Via Lago Maggiore angolo Via Ancona
74121 - TARANTO - (Italy)
tel (+39) 099 7720616 • fax (+39) 099 7723011
redazione.ibattellidelreno@uniba.it
giuseppe.sanseverino@uniba.it

ISSN 2282-2461 I Battelli del Reno [on line]

I Battelli del Reno, rivista on line di diritto ed economia dell'impresa, è registrata presso il Tribunale di Bari (decreto n. 16/2012)

La rivista è licenziata con Creative Commons Attribuzione – Non commerciale - Non opere derivate 3.0 Italia (CC BY-NC-ND 3.0 IT)

Gianluca Selicato

ILLEGITTIMITA' DELL'ESTENSIONE RETROATTIVA ALLE SANZIONI TRIBUTARIE DEL PRIVILEGIO GENERALE SUI BENI MOBILI DEL DEBITORE

SOMMARIO: 1. La recente modifica dell'art. 2752 c.c. e l'intervento della Corte Costituzionale. – 2. La connessa questione dell'incerto rapporto tra sanzioni tributarie e concorsualità. – 3. Insinuazione al passivo del credito per sanzioni tributarie e possibile lesione della concorsualità. – 4. Un occasione persa per riaffermare l'importanza della par condicio creditorum.

1. La recente modifica dell'art. 2752 c.c. e l'intervento della Corte Costituzionale. – Una recente sentenza della Corte Costituzionale, la n. 170 del 4 luglio 2013 (Pres. Gallo, Rel. Cartabia), conferma l'attualità degli studi sull'insinuazione al passivo delle sanzioni tributarie [1] sollecitando l'ennesima verifica del controverso rapporto tra diritto tributario e procedure concorsuali.

La questione di legittimità costituzionale, sollevata in riferimento agli art. 3 e 117, primo comma, Cost., nonché in relazione all'art. 6 della CEDU, scaturisce dall'intervenuta modifica dell'art. 2752 del codice civile ad opera dell'art. 23, comma 37, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98 [2], ovvero dall'estensione alle sanzioni fiscali del privilegio generale sui beni mobili del debitore in precedenza riservato ai soli crediti tributari [3].

[1] Su questo tema sia consentito rinviare a G. SELICATO, *Insinuazione al passivo del credito per sanzioni tributarie e possibile lesione della par condicio creditorum*, in *Giur. Imposte*, IV, 2012, 1, ss.

[2] Recante "*Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*" e convertito, con mod., dalla l. 15 luglio 2011, n. 111.

[3] Secondo la difesa erariale esperita in questo giudizio costituzionale la novità introdotta dalla legge impugnata sarebbe giustificata dalla necessità di rimuovere il discriminatorio limite temporale di un anno (a decorrere dall'esecutività dei ruoli), originariamente previsto per il privilegio sul credito erariale. Si tratterebbe, ad avviso dell'Avvocatura generale dello Stato, di un elemento suscettibile di indebolire la tutela dei crediti erariali rispetto a quella di altri crediti privilegiati, a dispetto della complessità delle

Tale innovazione ha da subito alimentato un vivace dibattito, non tanto in riferimento al rafforzamento della posizione del Fisco rispetto a quella degli altri creditori concorsuali [4], che costituisce a mio avviso la questione di carattere generale, ma soprattutto in ordine alla pretesa efficacia retroattiva di questa estensione per effetto del combinato disposto dei commi 37 e 40 dell'art. 23 del d.l. [5] n. 98/2011, da qualcuno giustificata – con qualche forzatura – sulla base di soluzioni adottate per il passato [6]. E proprio tale aspetto ha costituito oggetto d'indagine della Consulta, il cui ragionamento muove da un'accurata "cesellatura" del *thema decidendum*, forse utile ad evitare la formulazione di un giudizio, sia pure incidentale, sulle conseguenze che l'intervento legislativo riflette sulle posizioni sostanziali dei creditori ammessi alla procedura.

La Corte costituzionale si è dunque attenuta rigorosamente al quesito posto dal giudice delegato della sezione fallimentare del Tribunale di Firenze, la cui ordinanza [7] è scaturita dalla pretesa ricollocazione al privilegio di un credito per sanzioni relative ad imposte dirette già ammesso al chirografo all'udienza di verifica dello stato passivo, celebratasi nel 2009. Richiesta che il curatore fallimentare ha fondato proprio sull'intervenuta modifica dell'art. 2752, ovvero sull'estensione retroattiva all'IRES e alle sanzioni fiscali (senza limiti temporali) del privilegio precedentemente riconosciuto per

---

procedure necessarie per portare ad esecuzione i crediti iscritti a ruolo che avrebbe dovuto indurre ad opposte conclusioni.

[4] Di favore legislativo nei confronti dei crediti tributari, rispetto alle altre categorie di crediti, parla A. FANTOZZI, *Considerazioni generali sul rapporto tra norme tributarie e fallimentari e sul giudizio di valore tra par condicio creditorum, interesse fiscale ed altri interessi pubblici diffusi*, in a cura di L. Ghia, C. Piccininni, F. Severini, *Trattato delle procedure concorsuali*, IV, Torino, 2012, 422, secondo cui: <<*con il recente intervento legislativo è stata ampliata la tutela dei crediti tributari posto che per quelli muniti di privilegio generale sui beni mobili che risultassero insoddisfatti a seguito dell'esecuzione dei beni è consentita la soddisfazione sul ricavato delle procedure immobiliari con preferenza rispetto ai creditori chirografari*>>. Tali considerazioni risultano avvalorate dalla Circ. Ag. entr. 5 agosto 2011, n. 41/E.

[5] L'art. 23, comma 37, del d.l. n. 98/2011, ha infatti stabilito che: «*Al comma 1 dell'articolo 2752 del codice civile, le parole: "per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, per l'imposta regionale sulle attività produttive e per l'imposta locale sui redditi, diversi da quelli indicati nel primo comma 3 dell'articolo 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" sono sostituite dalle seguenti: "per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche, imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul reddito delle società, imposta regionale sulle attività produttive ed imposta locale sui redditi". La disposizione si osserva anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del presente decreto*».

L'art. 23, comma 40, del medesimo d.l., ha poi previsto che: «*I titolari di crediti privilegiati, intervenuti nell'esecuzione o ammessi al passivo fallimentare in data anteriore alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono contestare i crediti che, per effetto delle nuove norme di cui ai precedenti commi, sono stati anteposti ai loro crediti nel grado del privilegio, valendosi, in sede di distribuzione della somma ricavata, del rimedio di cui all'articolo 512 del codice di procedura civile, oppure proponendo l'impugnazione prevista dall'articolo 98, comma 3, del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, nel termine di cui all'articolo 99 dello stesso decreto*».

[6] Opponendosi a chi ha formulato le prime critiche all'applicazione retroattiva del privilegio, E. STASI (*L'impatto delle modifiche in tema di crediti erariali privilegiati sulle procedure fallimentari in corso*, in *Corr. trib.*, 2012, 290) ha evidenziato che <<*non è la prima volta che il legislatore interviene in materia di privilegi dettando disposizioni di diritto transitorio. Ed infatti, una prima volta ciò è avvenuto in occasione dell'emanazione della legge 30 aprile 1969, n. 153, in tema di privilegi a tutela delle retribuzioni e dei crediti previdenziali*>> … <<*ed una seconda volta con la riforma operata dalla legge 29 luglio 1975, n. 426…*>>.

[7] Ordinanza del 17 luglio 2012, iscritta al n. 288/2012 del reg. ord. e pubblicata nella G.U. n. 1/2013, I serie speciale.

le sole imposte dovute per l'anno in corso (al tempo del fallimento) e per quello antecedente.

E sebbene la discutibile applicazione retroattiva del privilegio costituisca profilo d'indubbia rilevanza sul quale l'intero ragionamento della Corte s'incentra, la norma, nella sua nuova formulazione, è stata implicitamente ritenuta configgente anche con il canone della concorsualità, a prescindere dalla sua concezione in termini sostanziali o procedimentali. È lo stesso giudice rimettente, infatti, ad osservare che <<*in caso di applicazione della norma impugnata, la ricorrente Equitalia Centro s.p.a. otterrebbe l'intera liquidazione del suo credito, anziché di una sua parte in concorso con gli altri creditori chirografari*>>.

La Consulta ha ritenuto marginale tale profilo nella soluzione della questione posta. Ma proprio questa considerazione si riallaccia a perplessità già emerse nell'esame del rapporto tra concorsualità e sanzioni tributarie, i cui risultati meritano di essere, pur brevemente, ricordati.

2. La connessa questione dell'incerto rapporto tra sanzioni tributarie e concorsualità. – Per quanto il trattamento omogeneo dei crediti tributari si riveli coerente con le più apprezzate concezioni teoriche sul rapporto giuridico d'imposta e sul suo contenuto complesso [8], la distanza concettuale che separa la sanzione dal tributo [9] e l'autonomia della funzione impositiva rispetto a quella sanzionatoria [10] rischiano infatti di impattare con i principi di fondo delle procedure concorsuali e suggeriscono, pertanto, di prestare maggiore attenzione ai profili sostanziali di un fenomeno che è stato per lo più osservato di riflesso al procedimento di insinuazione del credito fiscale allo stato passivo del fallimento [11]. La maggior parte degli studi sulla sanzione tributaria nell'ambito delle procedure concorsuali hanno riguardato, del resto, il titolo esecutivo spendibile dall'Amministrazione finanziaria o dall'agente della riscossione nel procedimento di accertamento del passivo [12] senza prestare particolare attenzione al titolo, al suo fondamento giuridico, agli effetti che determina la soddisfazione di tale particolare credito nell'attuazione dei piani di riparto.

---

[8] Per tutti, N. D'AMATI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, in *Le basi teoriche del diritto tributario*, Bari, 1997, 60, ove ampi riferimenti ed ulteriori contributi al modello teorico del diritto tributario proposto da A.D. GIANNINI in *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, 5, ss.

[9] V. A. MARCHESELLI, *Le attività illecite tra fisco e sanzione*, Padova, 2001, 19; M. PIERRO, *L'insinuazione dei crediti da sanzioni tributarie e la rilevanza del ruolo*, in *Corr. trib.*, 2010, 2372; nonché L. DEL FEDERICO, *L'accertamento del passivo fallimentare per i crediti tributari*, in a cura di A. Didone, *La riforma fallimentare tra tutela dei diritti e gestione efficiente delle insolvenze*, Torino, 2009, 2042, e, soprattutto, S. LA ROSA, *In tema di pena pecuniaria e fallimento*, cit., 238.

[10] Cfr. M. BASILAVECCHIA, *funzione di accertamento tributario e funzione repressiva: i nuovi equilibri (dalla strumentalità alla sussidiarietà)*, in *Dir. prat. trib.,* 2005, I, 3, ss.

[11] Cfr. G. D'ANGELO, *L'insinuazione al passivo fallimentare del credito tributario*, in Aa.Vv., *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 297, ss..

[12] Sull'argomento, v. F. PAPARELLA, *Gli effetti della soppressione del ruolo e del nuovo accertamento esecutivo ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali*, in a cura di L. Ghia, C. Piccininni, F. Severini, *Trattato delle procedure concorsuali*, IV, Torino, 2012, 651; nonché L. DEL FEDERICO, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, in *Il fall.,* 2009, 1369, ss.; nonché, ancora, A. VIGNOLI, *Esecuzione esattoriale e procedure concorsuali ovvero "davanti al fallimento i ruoli si formano, ma non si riscuotono"*, in *Dialoghi*, 2010, 572, ss.

E sempre sulla scansione procedimentale degli atti della riscossione si sono registrati importanti interventi del Giudice supremo [13], per lo più sollecitati dal rischio di una lesione dell'interesse fiscale collegato alla fisiologica lentezza dell'accertamento officioso o dalla possibilità per il Fisco, oggi soppressa, di sottrarsi alla regola concorsuale stabilita dell'art. 51 del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, generalmente definito legge fallimentare (l.f.), attraverso l'esecuzione forzata tributaria [14].

La complessità della materia ha così stimolato approfondimenti episodici e soluzioni di rilievo prevalentemente applicativo, secondo un'impostazione che rischia, in molti casi, di offuscare i profili di teoria generale che meritano di essere passati brevemente in rassegna.

Maggiore attenzione merita, in particolare, il "*carattere concorsuale*" dei crediti riferibili a sanzioni tributarie che l'ampiezza (*rectius* indeterminatezza) delle espressioni legislative ha indotto a considerare una caratteristica intrinseca di tutti i crediti fiscali [15].

All'interno di una trattazione indistinta, nelle procedure in esame, dei tributi, interessi e sanzioni, la "*concorsualità*" delle situazioni giuridiche soggettive è stata generalmente posta in connessione logica con la sentenza dichiarativa del fallimento secondo un'impostazione semplificata, quanto diffusa, che valorizza in via esclusiva l'elemento temporale. Di modo che, assumendo a parametro di riferimento il provvedimento che segna l'avvio della procedura [16], l'ammissibilità al passivo fallimentare dei crediti relativi sia al tributo che alle sue sanzioni è stata fatta discendere, acriticamente, dall'epoca del fatto (anziché dalla data dell'atto [17]) cui il credito si collega [18]. In altri termini, se l'obbligazione è sorta in epoca antecedente all'apertura del fallimento ad essa viene per ciò stesso riconosciuto un "*carattere concorsuale*" con la conseguente ammissione al passivo [19]; in caso contrario tale carattere è disconosciuto e

---

13 Puntualmente ricostruiti da F. PAPARELLA, *Insinuazione al passivo tardiva dei crediti fiscali: recenti ordinanze della suprema corte tra vecchie questioni e nuova disciplina dell'accertamento esecutivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 415, ss. La Cassazione è tornata nuovamente sul tema dell'insinuazione al passivo delle sanzioni tributarie soffermandosi, ancora una volta, sui profili formali, anziché sostanziali, della questione (ci si riferisce alla sent. 11 ottobre 2012, n. 17378, in *Big Suite IPSOA*).

14 Il principio, che affonda le sue origini nel periodo fascista, fu ribadito dall'art. 51 del d.p.r. n. 602 del 73 (rubricato "*rapporti dell'espropriazione esattoriale con le procedure concorsuali*"). L'abrogazione di questa norma è avvenuta nel 1999 per effetto del riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo ad opera del d.lgs. 26 feb. 1999, n. 46.

15 Secondo M. PIERRO, *L'insinuazione dei crediti da sanzioni tributarie*, cit., 2371, <<*i crediti relativi a sanzioni tributarie sono concorsuali (art. 52 l.f.) e sono sottoposti al procedimento di accertamento e di verifica endoprocedimentale disciplinato dagli artt. 92 ss. l.f.*>>. Sostiene F. TESAURO (*Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, in *Rass. trib.*, 1990, 242): <<*crediti concorsuali sono quelli anteriori al fallimento (cosiddetta cristallizzazione della massa passiva concorsuale). In giurisprudenza è frequente l'affermazione che sono anteriori al fallimento i crediti fondati su "titolo o causa" anteriori*>>.

16 Cfr. Ris. Min. 16 giugno 2009, n. 161/E.

17 Così la Corte App. Bologna, sent. 27 gennaio 1981, in *Dir. fall.*, 1981, II, 242, ss., con nota di G. GRASSANI, *Concorsualità e pena pecuniaria.*

18 In tal senso F. TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, cit., 242; M. MICCINESI, *Fallimento nel diritto tributario*, *Dig. Disc. priv., Sez. comm.*, V, Torino, 1992, 471.

19 In senso analogo U. APICE, *La verifica dei crediti tributari nel fallimento*, in *Il fall.*, 1991, 221 ss.; F. PAPARELLA, *Gli effetti della soppressione del ruolo e del nuovo accertamento esecutivo*, cit., 650; L. DEL FEDERICO, *Gli accertamenti esecutivi e le procedure concorsuali*, in a cura di C. Glendi, V. Uckmar, *La concentrazione dell'accertamento nella riscossione*, Padova, 2011, 166, secondo cui: <<… *allo stato, si deve ritenere pressoché*

il relativo debito tributario soddisfatto in prededuzione in quanto imputabile direttamente ed esclusivamente alla procedura.

"*Agganciando*" temporalmente al presupposto impositivo le relative conseguenze sanzionatorie, si è ritenuta altresì plausibile l'insinuazione al passivo delle sanzioni pecuniarie riferibili a presupposti anteriori all'apertura del fallimento, a prescindere da ogni considerazione ulteriore sulla natura del relativo credito [20].

Già sul piano generale, però, l'accertamento del passivo nelle procedure concorsuali costituisce un tema delicato e non del tutto esplorato [21] la cui complessità è destinata a crescere nell'ipotesi in cui, in sede di formazione dello stato passivo, emergano dubbi sul merito di uno o più crediti di natura tributaria. Pur applicandosi al Fisco le medesime regole procedimentali che l'art. 93 della legge fallimentare rivolge ad ogni creditore concorsuale [22], si verifica infatti, in materia fiscale, uno sdoppiamento della giurisdizione dal momento che il giudice delegato resta privo di giurisdizione in ordine alla pretesa tributaria che, per effetto dell'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, compete ai soli organi della giustizia tributaria [23].

Cionondimeno, permangono in capo al giudice del fallimento, anche in riferimento ai crediti di natura fiscale, funzioni che non possono essere trascurate all'interno di questa indagine. Per quanto circoscritta [24], la sua cognizione sulla

consolidata la tesi secondo cui il debito tributario gravante sul contribuente dichiarato fallito, ed il corrispondente credito erariale, assumono natura concorsuale laddove l'obbligazione tributaria si collochi temporalmente in data anteriore alla dichiarazione di fallimento, e cioè allorché il presupposto di fatto si sia realizzato, a nulla rilevando, a tal fine, l'emanazione dell'atto di accertamento>>. L'A. sostiene identiche soluzioni in riferimento all'aggio di riscossione.

[20] Cfr. F. TESAURO, *Appunti sugli adempimenti fiscali del curatore fallimentare*, cit., 242. *Contra*, S. LA ROSA, *In tema di pene pecuniarie e fallimento*, cit., 239, che già in riferimento al precedente apparato sanzionatorio tributario, riteneva <<*obiettivamente insostenibile l'estensione analogica, alle pene pecuniarie, della disciplina (art. 45 d.P.R. n. 602/73) relativa ai crediti d'imposta contestati*>>.

[21] G. LO CASCIO, *L'accertamento del passivo nel fallimento: lineamenti generali*, in *Il fall.*, 2011, 1021, osserva: <<*nonostante il particolare interesse manifestato dalla dottrina e dalla giurisprudenza, l'accertamento del passivo nelle procedure concorsuali costituisce, a nostro parere, un tema ancora da esplorare perché non si accertata funditus la sua natura, né si è stabilito con certezza quali siano le finalità perseguite*>>. Riferendosi in modo particolare alle procedure preventive, l'A. evidenzia l'assenza di previsioni normative in ordine all'accertamento del passivo. Nel solo caso del concordato preventivo, alla mancanza di una previsione normativa di accertamento concorsuale endoprocedimentale dei crediti si oppone una mera "*verifica amministrativa finalizzata ad individuare i soggetti partecipanti alla deliberazione del concordato, restando impregiudicato l'esito di qualsiasi controversia avente ad oggetto la sussistenza, l'entità ed il rango delle pretese obbligatorie che possono essere azionate solo in sede di giurisdizione ordinaria*".

[22] Conferme a tale affermazione provengono adesso dalle Sezioni Unite della Cassazione, sentenza 15 marzo 2012, n. 4126 (in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 739, ss.). Per un esaustivo esame della procedura si rinvia a M. FERRO, *Artt. 92-103*, in a cura di Id., *La legge fallimentare*, Padova, 2011, 1016, ss.

[23] Così L. DEL FEDERICO, *Gli accertamenti esecutivi e le procedure concorsuali*, cit., 169 (cui si rinvia anche per la puntuale ricognizione della giurisprudenza), secondo cui è da considerarsi ormai pacificamente abbandonata la tesi favorevole a privilegiare le esigenze della procedura fallimentare (e dunque la *vis attractiva* dell'art. 24 della Legge fallimentare) a favore di quella che rimette al giudice delegato e al Tribunale fallimentare la verifica della sola <<*esistenza del titolo del credito fiscale, senza entrare nel merito della pretesa, in quanto le relative controversie restano sempre devolute alla giurisdizione tributaria*>>. Per ulteriori approfondimenti si vedano M. FABIANI, *Diritto fallimentare. Un profilo organico*, Bologna, 2011, 287; C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, Milano 2007, 333; B. QUATRARO, *I rapporti tra procedure concorsuali e il fisco*, in *Dir. fall.*, 2008, 519.

[24] L'intervenuto depotenziamento del giudice delegato per effetto della riforma del 2006 (su cui vds. G. LO CASCIO, *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, IV ed., Milano, 2007, 224, ss.) non sembra incidere

formazione dello stato passivo si estende infatti alla "*concorsualità*" dei crediti in questione che – come si è detto – si è soliti far discendere dall'accertamento dell'anteriorità del loro presupposto di fatto rispetto alla sentenza di fallimento [25].

A ben vedere, però, oltre all'epoca di maturazione, che costituisce un – ma non necessariamente l'unico – "*elemento costitutivo del diritto di partecipare al concorso*" [26], anche altri fattori che nulla hanno a che vedere con la fondatezza della pretesa tributaria potrebbero influire sul suo carattere "*concorsuale*" non essendo rinvenibile alcun presidio normativo a sostegno di una tesi rigidamente ancorata all'elemento temporale e mancando, nell'attuale come nella precedente disciplina delle procedure in esame, una vera e propria definizione di "*concorsualità*".

Può allora farsi ricorso ad espressioni sufficientemente condivise in ambito fallimentare, che inducono a ricercare "*l'essenza della concorsualità*" nella "*partecipazione diretta e informale dei creditori*" all'accertamento della massa passiva e dell'attivo liquidabile [27] anziché in una caratteristica propria del credito. Quest'impostazione assegna centralità ai profili procedimentali rispetto agli interessi in gioco la cui sintesi è spesso resa difficoltosa dall'insufficienza dell'attivo alla soddisfazione delle pretese creditorie. Proprio tale situazione induce alcuni creditori ad interferire sulle posizioni degli altri, in specie se dubbie, e genera conflitti d'interesse la cui composizione è rimessa al giudice delegato.

La dialettica endoprocedimentale assume, di conseguenza, un ruolo fondamentale e induce a individuare nell'udienza di verificazione dello stato del passivo *<<il luogo e il momento della partecipazione di tutti i creditori, i quali una volta presentata la domanda di insinuazione, hanno legittimazione ad interloquire sulle posizioni altrui dal cui accoglimento potrebbero essere danneggiati>>* [28].

Tale sensazione risulta avvalorata anche dalla sentenza della Consulta oggetto d'esame, nella quale è ben precisato (oltre che condiviso dal Giudice delle leggi) che il

---

sull'esercizio di una funzione solutoria delle domande e conclusioni formulate dai creditori e delle eccezioni formulate dal curatore che non viene affatto compromessa dalla soppressione del suo potere inquisitorio nell'accertamento del passivo.

[25] Così anche A. GUIOTTO, in *Vecchi orientamenti e nuove criticità nell'accertamento fallimentare dei crediti tributari*, *Il fall.*, 2011, 1419: *<<la cognizione del giudice fallimentare in sede di formazione dello stato passivo è pertanto limitata (a) alla verifica della concorsualità del credito tributario, ossia all'anteriorità del suo presupposto di fatto rispetto alla sentenza di fallimento; (b) alla prova del credito e alla sua opponibilità al fallimento, da valutarsi sulla base della documentazione prodotta a corredo dell'istanza di insinuazione, e (c) alla sussistenza delle ragioni della prelazione richiesta*".

[26] La Cassazione civile ha considerato tale l'anteriorità del credito rispetto alla dichiarazione di fallimento (vd. sent. 14 ottobre 2010, n. 21251, in Banca dati *fisconline,* e ord. 8 novembre 2010, n. 22711, in *Foro it.*, I, 2011, 74, ss., con nota di G. COSTANTINO, *La data certa del credito nell'accertamento del passivo: «della Corte il fin è la meraviglia»*. Le stesse pronunce sono commentate da E. STAUNOVO POLACCO, *In tema di prova dell'anteriorità del credito nell'accertamento del passivo fallimentare*, in *Il fall.*, 2011, 684, ss.).

[27] Così G. BOZZA, *Il contraddittorio incrociato e l'attività del G.D.*, in *Il fall.*, 1081.

[28] Sempre G. BOZZA, *Il contraddittorio incrociato e l'attività del G.D.*, cit., 1082, che sottolinea la centralità del contraddittorio all'interno di un'approfondita disamina dell'attuale quadro normativo dalla quale l'A. deduce la possibilità del fallito di "*intervenire*" (anziché di essere esclusivamente "*sentito*", come stabilisce l'attuale art. 95, penultimo comma, della L.F.) nel giudizio in questione, in quanto titolare del patrimonio su cui si riversano gli effetti della decisione del giudice delegato (vd. pag. 1083). Su questi stessi temi, ID., *Il procedimento di accertamento del passivo,* in *Il fall.*, 2007, 1053, ss.

Giudice del fallimento ha ritenuto di essere legittimato a sollevare la questione di legittimità costituzionale in quanto organo dotato del potere decisorio di modifica dello stato passivo divenuto esecutivo. Modifica che, in questo caso, è stata determinata proprio dall'intervenuta novella sulle regole del privilegio che assiste i crediti fiscali e le correlate sanzioni.

Eppure, così intesa la "*concorsualità*", non può darsi per scontato che ogni credito di natura tributaria sorto in epoca antecedente alla sentenza dichiarativa abbia per ciò stesso titolo a concorrere al riparto dell'attivo fallimentare, dovendo assumere ben altro significato, anche in riferimento al Fisco, il più articolato accertamento del passivo e la dialettica che al suo interno si sviluppa [29]. Il procedimento cognitorio, non a caso, è volto ad appurare, oltre alla titolarità, esistenza (e validità) del titolo di credito vantato, proprio il suo carattere "*concorsuale*", nonché ad acquisire elementi utili alla collocazione dei crediti [30] che potranno essere soddisfatti dal ricavato della liquidazione fallimentare. Esso presuppone, perciò stesso, una verifica delle caratteristiche dei crediti, dell'epoca della loro maturazione, ma anche delle conseguenze che discendono dalla loro ammissione al passivo, utile a scongiurare il rischio di una lesione dei diritti degli altri creditori ammessi al riparto [31].

L'eterogenea natura delle obbligazioni suscettibili di essere attratte nella sfera dell'impresa in epoca antecedente al fallimento o che possono gravare sulla procedura durante il suo svolgimento comporta del resto che, accanto ai crediti prededucibili, ve ne siano altri di cui è quantomeno discutibile il diritto a beneficiare dell'attivo fallimentare. Si pensi a quelli riconducibili a vicende estranee alla sfera dell'impresa [32] o

[29] Si è ben consci del fatto che, aderendo ad un'impostazione più consolidata nello studio delle discipline concorsuali, la questione si sarebbe potuta affrontare in termini di "*opponibilità del credito al fallimento*" la cui verifica compete direttamente al curatore ed avviene in una fase anticipata rispetto a quella di cui si discute (Cfr. P. BOSTICCO, *Il progetto di stato passivo*, in *Il fall.*, 2011, 1063). Tale accertamento, però, si rivolge esclusivamente alle caratteristiche intrinseche del credito e non pare in grado di cogliere ogni conseguenza di ordine fattuale collegata alla sua ammissione al passivo. Si è perciò preferito concentrare l'attenzione sulla fase successiva (e, in particolare, su quella conclusiva) del procedimento cognitorio atteso che – come emergerà meglio nel prosieguo di questo studio – l'eventuale lesività del diritto di credito azionato dal Fisco (più precisamente, di quello sanzionatorio) è destinata ad emergere dal confronto tra i creditori concorrenti, in virtù delle loro eccezioni sulle domande altrui. Il giudice, anziché il curatore, può condurre a sintesi le esigenze che dovessero contrapporsi, prendendo posizione non solo sulla collocazione temporale delle obbligazioni rispetto alla sentenza che apre il fallimento, ma anche sul plausibile "*concorso*" dei rapporti obbligatori controversi.

[30] Sul tema vd. G. TUCCI, *I privilegi*, in *Trattato di diritto privato* (*diretto da* P. RESCIGNO), XIX, Torino, 1997, 747, ss.; F. BATISTONI FERRARA, *I privilegi*, in diretto da A. Amatucci, *Trattato di diritto tributario*, II, Padova, 1994, 317, ss.

[31] Del resto, proprio un importante passaggio della sentenza della Corte costituzionale n. 170/2013 evidenzia che: <<*in caso di applicazione della norma impugnata*>> Equitalia otterrebbe l'intera liquidazione del suo credito <<*anziché di una sua parte in concorso con gli altri creditori chirografari*>>. Restano sul fondo, ma ben visibili, le conseguenze sulle aspettative degli altri creditori chirografari di recuperare il proprio credito.

[32] Lo spossessamento non colpisce i beni ed i diritti strettamente personali del fallito, né l'eventuale assegno alimentare, gli stipendi e le pensioni entro i limiti determinati dal giudice delegato. Più in generale, restano esclusi dal fallimento i diritti e i beni personali del fallito (sul punto si veda G. LO CASCIO, *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, cit., 307, ss., anche per i completi riferimenti bibliografici). Sulle conseguenze aberranti di una opposta lettura del diritto fallimentare favorevole a confondere le

– ed è il caso che ci occupa – a quelli che, pur afferendovi, possano comunque apparire, per loro stessa natura, inscindibili dalla persona del fallito. Al ribaltamento di tali crediti sulla massa attiva conseguirebbe il danneggiamento delle posizioni di alcuni creditori a vantaggio di altre e, dunque, ad avviso di chi scrive, la possibile alterazione del "*canone*" (se tale può essere definito) della "*concorsualità*".

Il giudice del fallimento – e, ancor prima, il curatore [33] – hanno il preciso compito, pertanto, nelle ipotesi "*dubbie*", di scongiurare automatismi o forzature, soprattutto se sollecitati dall'esercizio del potere oppositivo dei creditori concorrenti [34]. Sugli organi del fallimento grava infatti la tutela della massa dei creditori e, proprio a tale scopo, corre l'obbligo di agire in raccordo con quest'ultima, chiamata a svolgere un ruolo fondamentale nella procedura esecutiva fallimentare e, più in particolare, nel procedimento cognitorio di accertamento del passivo [35].

Debbono ritenersi plausibili, quindi, le eccezioni di creditori diversi dal Fisco (o dall'agente della riscossione) in forma di osservazioni al progetto predisposto dal curatore che prospetti l'insinuazione al passivo, accanto ai tributi e agli interessi maturati dall'epoca della violazione delle disposizioni tributarie, delle relative sanzioni. Del resto la loro stessa opponibilità al fallimento – a prescindere dall'epoca di maturazione – è stata spesso sindacata per motivi che attengono principalmente la fisionomia delle misure sanzionatorie.

3. Insinuazione al passivo del credito per sanzioni tributarie e possibile lesione della concorsualità. – Non è questa la sede per affrontare quest'ulteriore profilo che pur rileva

---

vicende e i redditi della procedura con tutti quelli del fallito (ivi inclusi quelli personali) si veda la *Ris. Dir. centr. norm. e contenz.*, 5 giugno 2002, n. 171/E, in C. ZAFARANA, *Manuale tributario del fallimento e delle altre procedure concorsuali*, cit., 121, ss.

[33] L'impatto della riforma delle procedure concorsuali sul ruolo del giudice e su quello del curatore nell'accertamento del passivo è stato notevole. Permangono tuttavia contrasti tra le tesi favorevoli a esaltare il ruolo del curatore fino a ritenerne "*decisiva*" la presa di posizione sul credito ai fini della sua ammissione al passivo (tra esse F. LAMANNA, *La "non contestazione" della domanda d'insinuazione o di rivendica/restituzione nella verifica del passivo*, in *Giur. comm.*, 2008, I, 57, ss., che esclude il potere del giudice delegato di respingere la domanda del creditore in assenza di contestazioni del curatore o di opposizioni di altri creditori), quelle che, anche argomentando sulla base delle disposizioni correttive contenute nel d.lgs. n. 169/2007, enfatizzano, ancora nell'attuale sistema, il ruolo del giudice (nel solco di quanto osservato da M. FERRO, *Ristrutturazione dei debiti (accordi di)*, in a cura di Id., *Le insinuazioni al passivo*, Padova, 2006, Agg., IV, 168, e da numerose pronunce di merito – tra cui Trib. Pescara, 16 ottobre 2008, in *Giur. merito*, 2009, I, 1, 125 – secondo cui spetterebbe comunque al giudice la valutazione finale sulla proponibilità e ammissibilità della domanda, a prescindere dalla posizione assunta dal curatore) e quella intermedia secondo cui <<*anche a ritenere che permanga in capo al giudice un potere di intervento decisionale correttivo della diversa indicazione del curatore, che contrasti con l'applicazione della legge, il magistrato non potrebbe comunque "aiutare" il curatore che ometta di eccepire situazioni in fatto ostative dell'ammissione ovvero rimediare alle carenze probatorie*>> (così P. BOSTICCO, *Il progetto di stato passivo*, cit., 1064).

[34] Sulla legittimazione a presentare domanda di ammissione a passivo ed a formulare eccezioni si veda G. TRISORIO LIUZZI, *La domanda di ammissione del credito*, in *Il fall.*, 2011, 1034, ss., in part. 1041.

[35] Detto ruolo è compiutamente descritto da G. BOZZA, *Il contraddittorio incrociato e l'attività del G.D.*, cit., 1080, secondo cui <<*…il procedimento per l'accertamento dei crediti è l'unico che consente ai creditori e terzi di partecipare attivamente e informalmente alla formazione dello stato passivo, attuando un contraddittorio tra loro incrociato che non trova riscontro in nessun altro processo*>>.

nell'insinuazione al passivo delle sanzioni tributarie [36]. Ma non ci si può esimere dal ricordarne la funzione afflittiva che da più parti si è ritenuto ingiusto ribaltare sugli altri creditori concorsuali, ovvero su soggetti del tutto estranei alla violazione del precetto tributario [37].

I termini della questione sono stati dapprima inquadrati muovendo dalle conseguenze della soddisfazione del credito per sanzioni con l'impiego dell'attivo fallimentare. Si è ritenuto, infatti, che la condivisione del debito sorto non già in ragione di un'obbligazione tributaria assunta nell'esercizio dell'attività d'impresa, bensì in conseguenza e per effetto di siffatte misure di carattere punitivo e pecuniario, potesse compromettere, *ipso facto*, la soddisfazione degli altri creditori concorsuali. E' stato perciò osservato che: <<*nel caso delle procedure concorsuali, all'adempimento delle pene pecuniarie che sono state irrogate si deve procedere attingendo dalla cosiddetta massa attiva. Viene così palesemente contraddetta la naturale funzione delle sanzioni medesime che, infatti, finiscono in tal modo con il punire non più il soggetto autore della violazione, bensì i creditori, a decremento dei cui diritti soltanto va la pretesa avanzata da parte dell'Erario: la sanzione, allora, non assolve più a nessuna reale funzione afflittiva ma colpisce (del tutto irrazionalmente) soggetti assolutamente estranei alla condotta che si ritiene illecita*>> [38].

Ove concreta e attuale, la possibile lesione dei diritti altrui potrebbe pertanto alimentare un contradditorio interno al procedimento di accertamento del passivo fallimentare. I creditori che si ritenessero danneggiati dalla pretesa "*concorsualità*" delle sanzioni, potrebbero, in tal modo, presentare osservazioni al progetto di stato passivo predisposto dal curatore, evidenziando gli elementi di criticità della domanda avanzata dall'agente della riscossione o, direttamente, dall'ente impositore [39].

Detto rischio non appare tuttavia suscettibile di assoluta ed astratta tutela da parte del giudice delegato. Esso assume consistenza, infatti, nel solo caso in cui la massa attiva sia inferiore a quella passiva, ovvero allorquando – e si tratta di una circostanza non facilmente verificabile a priori – la distribuzione del ricavato dalla liquidazione fallimentare dovesse rivelarsi comunque insufficiente ad assicurare la soddisfazione di ogni pretesa creditoria.

---

[36] Per opportuni approfondimenti v. G. SELICATO, *Insinuazione al passivo del credito per sanzioni tributarie e possibile lesione della par condicio creditorum*, cit.

[37] Sull'argomento si vedano S. LA ROSA, *In tema di pene pecuniarie e fallimento*, in *Rass. trib.*, 1984, II, 238, ss.; F. DAMI, *Alcune riflessioni sull'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nelle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 2002, 1284, ss.; F. BRIGHENTI, *Procedure concorsuali e sanzioni tributarie: i soggetti passivi tra riforme e controriforme*, in *Boll. trib.*, 2005, 1449, ss.; M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011, 42, ss.

[38] Così F. DAMI, *Alcune riflessioni sull'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nelle procedure concorsuali*, cit., 1288.

[39] Sulla legittimazione di entrambi i soggetti (agente della riscossione ed ente impositore) all'insinuazione del credito tributario allo stato passivo del fallimento si veda, da ultimo, la sent. Cass., SS.UU., n. 4126/2012, *cit.* Un esame puntuale delle sue statuizioni è condotto da M. MAURO, *Rilievi critici sull'orientamento della Cassazione a Sezioni Unite in tema di insinuazione dei crediti tributari al passivo fallimentare*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 748, ss. Sempre sulla stessa pronuncia, M. ANCONA, *L'insinuazione dei crediti tributari allo stato passivo del fallimento: note a margine di un recente pronunciamento delle Sezioni Unite*, in *EAS*, 2012, 71, ss.

Appaiono eccessivamente perentori, di conseguenza, taluni ragionamenti che, per quanto condivisibili sul piano generale, finiscono per identificare gli *"effetti afflittivi"* traslati sui soggetti diversi dal trasgressore con la mera e indeterminata *"riduzione della massa attiva utile al riparto"* [40]. Non sembrerebbe tenersi conto, in tal modo, del fatto che la lesione della posizione giuridica dei creditori concorsuali diversi dal Fisco si verifica solo se la riduzione della massa attiva – più precisamente, quella riconducibile all'importo delle sanzioni azionate ed ammesse al passivo – determini la sua incapienza rispetto alle aspettative degli altri creditori [41] [42]. Viceversa, tali aspettative permangono intatte allorquando la massa attiva, sebbene decurtata, sia comunque sufficiente alla loro soddisfazione, ovvero quando, nell'opposto caso, l'attivo del fallimento, pur non decurtato, sarebbe comunque insufficiente alla soddisfazione di qualsiasi credito, a prescindere dal privilegio accordato.

Di ben più problematica soluzione appaiono, invece, le situazioni che potrebbero definirsi "*intermedie*", ovvero quei numerosi casi in cui l'ammissione al passivo del credito per sanzioni finirebbe, in concreto, per colpire una parte soltanto dei creditori. Può risultare assai complesso, in queste circostanze, individuare in modo puntuale e in via anticipata, sulla base del solo progetto di stato passivo [43], le posizioni che potrebbero essere lese dall'ammissione del credito per sanzioni.

Oltre che per i creditori, tale accertamento si rivela difficoltoso anche per il giudice delegato, in specie a seguito delle modifiche che il decreto correttivo n. 169/2007 ha apportato al rito fallimentare, rinviando alla successiva fase del riparto,

---

[40] In questi termini, ad esempio, M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento,* cit., 5, secondo cui: <<… *l'esercizio della potestà sanzionatoria da parte dell'erario per violazioni compiute dall'imprenditore fallito prima dell'avvio della procedura concorsuale determina inevitabilmente, mediante l'insinuazione al passivo del fallimento, la sostanziale traslazione, in punto di fatto, dell'entità delle sanzioni sugli altri creditori concorsuali che, pur non presentando alcun nesso con dette violazioni, subiscono gli effetti afflittivi consistenti nella riduzione della massa attiva utile al riparto a causa del credito a causa del credito sanzionatorio del fisco, in evidente disarmonia con la funzione punitiva delle sanzioni amministrative tributarie verso il trasgressore*>>.

[41] In altri termini, non sarebbe ravvisabile alcuna lesione degli interessi sottostanti al canone della concorsualità allorquando la massa attiva dovesse rivelarsi più che capiente a soddisfare, in aggiunta agli altri, anche il credito per sanzioni.

[42] Proprio a tale ipotesi parrebbe riferirsi la soluzione prospettata da F. DAMI, *Alcune riflessioni sull'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nelle procedure concorsuali*, cit., 1291, ss., secondo cui: <<… *una volta acclarata l'impossibilità di soddisfare le sanzioni tributarie direttamente nella procedura, si potrebbe allora ipotizzare una sorta di "congelamento" del relativo credito che l'Amministrazione finanziaria potrebbe (rectius: dovrebbe) far valere nei (soli) confronti dell'autore delle violazioni agendo con riferimento ai beni (eventualmente) residuati dalla medesima e (re)immessi nella giuridica disponibilità dell'imprenditore tornato in bonis o, comunque, sul patrimonio che si ricostituirà in capo ad esso in seguito alla cessazione degli effetti del concorso. Verrebbe così, per un verso, garantita la funzione delle sanzioni che non risulterebbero ingiustificatamente "deviate" ma, per altro verso, si preserverebbe altresì quella funzione afflittiva che, come detto, l'ordinamento cerca di garantire attraverso le sanzioni medesime*>>. Tale rimedio (che appare suffragato da consolidati principi del diritto punitivo comune che l'A. enuncia in nt. 14, cui si rinvia anche per gli utili riferimenti giurisprudenziali) non è condiviso da M. PIERRO, *L'insinuazione dei crediti da sanzioni tributarie*, cit., 2376, che preferisce prospettare l'ammissione al chirografo del credito per sanzioni.

[43] Che, è bene ricordare, costituisce il documento sottoposto all'esame dei creditori e, pertanto, suscettibile di loro osservazioni.

anziché al provvedimento di accoglimento del progetto di stato passivo, la collocazione dei crediti secondo il loro grado di prelazione [44].

Ciò posto, restando evidentemente affidata al giudice la complessa (e, in parte, anticipata) valutazione della fondatezza del rischio in questione, anche il prospettato svilimento della funzione afflittiva della sanzione sembra potersi verificare nel solo caso in cui la massa attiva sia insufficiente a soddisfare gli altri crediti. Anche sotto questo profilo, infatti, appare evidente che, se il ricavato dalla liquidazione dovesse rivelarsi comunque sufficiente alla soddisfazione di ogni pretesa creditoria, le conseguenze di ordine patrimoniale della sanzione si ripercuoterebbero non già sulla massa dei creditori – i quali vedrebbero comunque soddisfatto ogni credito ammesso al riparto – bensì sul solo fallito che tornerebbe in possesso di un patrimonio falcidiato delle sanzioni tributarie, oltre che di ogni altro credito e spesa della procedura.

Ad ogni modo, l'accoglimento della tesi che intende la concorsualità del credito per sanzioni amministrative tributarie in chiave procedimentale anziché "*sostanziale*" postula inevitabilmente che le osservazioni del creditore al progetto di stato passivo, se relative a sanzioni tributarie, forniscano la prova del nesso causale tra tale pretesa e l'incapienza sopravvenuta, pena il loro rigetto da parte del giudice delegato [45]. Nel caso in cui tale nesso sia dimostrato è lecito domandarsi se il debito per sanzioni possa considerarsi "*concorsuale*", finendo in tal modo per alterare il riparto dell'attivo fallimentare.

Il disagio per tale impostazione è avvertito da tempo ma non ha fino ad oggi impedito di penalizzare, nello svolgimento delle procedure fallimentari, le ragioni dei creditori diversi dal Fisco.

4. Un'occasione persa per riaffermare l'importanza della par condicio creditorum. – La delicatezza delle questioni appena illustrate avrebbe dovuto far propendere per una trattazione congiunta delle conseguenze sostanziali della novella del primo comma dell'art. 2752 c.c. e degli effetti che discendono dalla sua declamata retroattività. Ed anzi, proprio l'impatto che l'intervento legislativo produce sul versante delle posizioni dei creditori ammessi alla procedura costituisce, io credo, il profilo più delicato dell'intervento legislativo, sul quale la Consulta sembra non voler appositamente prendere posizione e dal quale anzi sfugge con una precisazione cui riesce difficile non

[44] Il d.lgs. n. 169/2007 ha posticipato la collocazione dei crediti alla fase del riparto, rimettendo al giudice il compito di provvedervi. Al riguardo si vedano G. LO CASCIO, *L'accertamento del passivo nel fallimento: lineamenti generali*, cit., 1026; P. CELENTANO, *Accertamenti del passivo e ripartizioni dell'attivo*, *Ivi*, 1135, ss., e, soprattutto, M. FABIANI, *Il decreto correttivo della riforma fallimentare*, in *Foro it.*, 2007, V, 225, ss.

[45] Difficilmente tale dimostrazione potrà fondarsi su veri e propri elementi di prova dal momento che la fisiologica imprevedibilità degli esiti della liquidazione fallimentare potrebbe indurre a ragionare in termini probabilistici, rendendo di fatto impossibile la prova diretta del nesso di causalità in questione. Ciò posto, il giudice delegato dispone di poteri sufficienti ad ogni ulteriore verifica (sia pure in sede preventiva) del rischio segnalato, potendo egli assumere ulteriori informazioni o finanche, su richiesta di parte, procedere ad atti istruttori, purché compatibili con l'esigenza di speditezza del procedimento (in questi termini G. LO CASCIO, *L'accertamento del passivo nel fallimento: lineamenti generali*, cit., 1026, che ricorda che <<*il giudice delegato, tenuto conto delle conclusioni formulate, delle eccezioni rilevabili d'ufficio e di quelle dedotte dal curatore e dagli altri interessati, decide sulle domande con l'accoglimento o con il rigetto*>>).

assegnare un preciso significato. Queste, infatti, le premesse della decisione: <<…*nonostante il richiamo al «combinato disposto coll'art. 2752», primo comma, cod. civ. il giudice dubita della legittimità costituzionale della sola portata retroattiva delle disposizioni impugnate. Non è invece censurata in sé e per sé l'estensione del privilegio ai crediti dello Stato da sanzioni tributarie, determinatasi per effetto della modifica legislativa introdotta dall'art. 23, comma 37, del decreto-legge n. 98 del 2011. Il presente giudizio riguarda, dunque, esclusivamente l'art. 23, commi 37, ultimo periodo, e 40 del decreto-legge n. 97 del 2011, come successivamente convertito in legge, nella parte, cioè, in cui dispone l'applicazione retroattiva del nuovo testo dell'art. 2752, primo comma, cod. civ., che estende il privilegio ai crediti erariali derivanti dall'IRES (imposta sui redditi delle società) e da sanzioni tributarie relative a determinate imposte dirette*>>.

Non è possibile intuire le conclusioni cui sarebbe giunta la Corte nell'ipotesi di una più ampia censura del Giudice rimettente. Ma le considerazioni appena svolte in riferimento all'insinuazione al passivo fallimentare delle sanzioni tributarie tornano a mente, perché non dovrebbero lasciare indenne la scelta di estendere ad esse il privilegio in precedenza riservato ai crediti riferiti ad alcune imposte dirette.

Del resto, proprio per effetto della pretesa incidenza sugli stati passivi già consolidati [46], la modifica del codice civile accresce il disagio per una prassi poco attenta alle ragioni dei creditori concorsuali. Trattando in modo analogo tributi e sanzioni, il legislatore è sembrato quasi voler convalidare tale orientamento, incurante dei numerosi profili di criticità fin qui osservati i quali risultano, piuttosto, notevolmente accentuati.

Tali preoccupazioni non hanno ricevuto, però, l'attenzione del Giudice delle leggi, che sembrerebbe, così, aver perso una preziosa occasione per fornire un contributo di carattere sistematico alla confusa concezione della concorsualità, adesso chiamata a fare i conti con un nuovo privilegio che riesce difficile ricondurre a ragionevolezza.

Il che non impedisce di apprezzare l'argine opposto dalla Cote costituzionale alle conseguenze della discutibile modifica normativa, col chiaro proposito di rimuoverne (almeno) le interferenze sugli stati passivi esecutivi già divenuti definitivi e di riaffermare il limite del giudicato "*endo-fallimentare*".

---

[46] A tale riguardo la Corte costituzionale osserva che <<*la disposizione di cui all'art. 23, comma 37, ultima parte – secondo cui l'estensione del privilegio «si osserva anche per i crediti sorti anteriormente all'entrata in vigore del presente decreto» – non può avere altro significato che quello di consentire la ricollocazione in sede privilegiata di un credito ammesso al chirografo in uno stato passivo esecutivo già divenuto definitivo. Infatti, secondo i principi generali delle procedure fallimentari, l'introduzione di un nuovo privilegio da parte del legislatore deve sempre ricevere immediata applicazione da parte del giudice delegato, dal momento che le norme processuali sulla gradazione dei crediti si individuano avendo riguardo al momento in cui il credito viene fatto valere. Dunque, una previsione come quella contenuta nel comma 37, non può avere altro significato che quello di estendere retroattivamente l'applicabilità della nuova regola, oltre ai casi consentiti in base ai principi generali e cioè a quelli in cui lo stato passivo esecutivo è già definitivo*>>. A ciò aggiunge che: <<*concorre a determinare la portata retroattiva della normativa in esame anche il comma 40 dell'art. 23, secondo cui, come si è detto, i creditori privilegiati già ammessi al passivo fallimentare possono contestare i crediti che, per effetto delle nuove disposizioni, sono stati loro anteposti. Tale previsione, infatti, non ha solo l'effetto di una rimessione in termini per proporre opposizione allo stato passivo dichiarato esecutivo, ma conferma che la portata temporale del nuovo e più ampio privilegio accordato ai crediti erariali si estende retroattivamente fino a comprendere i casi in cui lo stato passivo esecutivo sia divenuto definitivo*>>.

L'estensione del privilegio, così come concepita dal d.l. n. 98/2011, è stata infatti ritenuta illegittima in quanto suscettibile di alterare i rapporti tra i creditori già accertati con provvedimento del giudice ormai consolidato dall'intervenuta preclusione processuale e di favorire le pretese economiche dello Stato a detrimento delle concorrenti aspettative delle parti private; non tanto in ragione degli effetti retroattivi della norma – i quali pure potrebbero essere ammessi ove non contrastanti con altri valori e interessi costituzionalmente protetti [47] – bensì per la necessità di salvaguardare basilari valori di civiltà tra i quali è compreso il illegittimo affidamento del privato <<*specie se maturato con il consolidamento di situazioni sostanziali, pur se la disposizione retroattiva sia dettata dalla necessità di contenere la spesa pubblica o di far fronte ad evenienze eccezionali*>> [48].

Si tratta di una soluzione coerente con un consolidato orientamento della stessa Consulta [49] e con l'insegnamento della Corte di Strasburgo, più volte chiamata a pronunciarsi sull'applicazione dell'art. 6 della CEDU proprio in riferimento a procedure concorsuali regolate dall'ordinamento italiano [50].

Va salutata con favore, dunque, la rigorosa tutela di principi fondamentali che questa pronuncia realizza, in quanto attenta alle aspettative dei creditori incise da una disposizione retroattiva del tutto imprevedibile, oltre che priva di adeguati motivi che la giustifichino [51]. Il che non impedisce di esternare il rammarico per la portata tutto sommato modesta della decisione, destinata a produrre effetti solo in riferimento agli stati passivi già definiti.

Restando immune da censure la volontà del legislatore di accumunare, anche nella loro gradazione, i crediti per sanzioni a quelli per tributi, permangono intatte le illustrate perplessità in ordine alle conseguenze che la nuova formulazione del primo comma dell'art. 2752 c.c produrrà sulle procedure nelle quali non si sia ancora formato un giudicato endo-fallimentare e su quelle future. Con buona pace della funzione tipica delle sanzioni tributarie e, su tutto, di una concezione rigorosa della *par condicio credito*

[47] Sulla comprimibilità del valore protetto dall'art. 11 delle preleggi (al di fuori del'ambito di applicazione dell'art. 25 Cost.), si vedano, *ex plurimis*, le sentt. Corte cost. nn. 93 e 41 del 2011.

[48] Nella sua decisione, la Corte costituzionale si preoccupa di ricordare altri valori, che sembrano poter in qualche modo poter rilevare anche ai fini di questo approfondimento, ovvero il rispetto del principio generale di ragionevolezza (che si riflette nel divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento); la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico; il rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario.

[49] Tra le tante, v. sentt. n. 24 del 2009, n. 374 del 2002 e n. 419 del 2000.

[50] La Corte costituzionale effettua un'approfondita ricognizione della giurisprudenza della Corte di Strasburgo applicabile a questo giudizio (cui si rinvia) ricordando, con espresso riferimento all'applicazione retroattiva delle leggi nello svolgimento delle procedure concorsuali le pronunce 11 dicembre 2003 (Bassani contro Italia) e 15 novembre 1996 (Ceteroni contro Italia).

[51] Ciò consente alla Corte costituzionale di assumere una posizione differente da quella recentemente assunta in riferimento ad una differente disposizione retroattiva. Ci si riferisce alla sentenza n. 264/2012, che ha ritenuto compatibili con il dettato costituzionale disposizioni comunque volte a perseguire interessi di rango costituzionale. Il che non accade, evidentemente, allorquando la giustificazione della retorattività risiede esclusivamente nell'interesse economico dello Stato, peraltro parte del procedimento concorsuale.

rum chiamata a fare i conti con un nuovo privilegio del quale, francamente, non si avvertiva la necessità [52].

[52] Proprio in riferimento alla norma in questione avevo già avuto modo di osservare, in epoca antecedente alla pubblicazione di questa sentenza, che <<…*ove tali disposizioni fossero riconducibili ad un più ampio disegno volto al trattamento indistinto, nelle procedure concorsuali, di tributi, interessi e sanzioni, gli sforzi fin qui compiuti nella direzione del coordinamento delle regole impositive con il diritto fallimentare e il graduale superamento delle prerogative del Fisco a favore di una tutela degli interessi di natura pubblicistica comunque rispettosa della par condicio creditorum incontrerebbero, proprio nell'irrogazione delle sanzioni tributarie, significativi arresti*…>> (G. SELICATO, *Insinuazione al passivo del credito per sanzioni tributarie e possibile lesione della par condicio creditorum*, cit., 6).