

# GIURISPRUDENZA DELLE IMPOSTE

Fascicolo 3 - Annata 2019 - Vol. n. XCII

diretta da

Loredana Carpentieri, Carlo Longobardo, Marco Miccinesi, Francesco Pistolesi, Dario Stevanato, Ivan Vacca

## DOTTRINA

### **Filippo Dami**

*Sull'ammissione al passivo fallimentare del credito per sanzioni tributarie: la Cassazione trascura i principi generali (nota a Cass., sez. trib., 27 settembre 2018, n.2332)*

193

### **Marcello Poggioli**

*Annotazioni sull'applicabilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni a soggetti fiscalmente esenti nel proprio Stato di residenza, tra assoggettamento ad imposta "in astratto" e assoggettamento ad imposizione "in concreto" (nota a Cass., sez. trib., 17 aprile 2019, ordinanza n.10706)*

215

### **Luca Sabbi**

*Considerazioni sulla partecipazione del contribuente e sul diritto alla prova nella fase arbitrale prevista dalla Direttiva del Consiglio 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea*

245

**INDICE ANALITICO DELLA GIURISPRUDENZA**

*Sanzioni tributarie – Fallimento – Irrogazione di sanzioni per illeciti commessi prima dell’apertura della procedura – Ammissione al passivo fallimentare – Legittimità (Cass., sez. trib., 27 settembre 2018, n.23322 con nota di Filippo Dami)* 193

*Convenzioni contro le doppie imposizioni – Condizioni di applicabilità – Fattispecie rispetto alla quale non sussiste una imposizione concorrente da parte dei due Stati contraenti – Applicabilità della convenzione (Cass., sez. trib., 17 aprile 2019, ordinanza n.10706 con nota di Marcello Poggioli)* 215

**INDICE CRONOLOGICO DELLA GIURISPRUDENZA**

*Cass., sez. trib., 23 aprile - 27 settembre 2018, n.23322* 193

*Cass., sez. trib., 27 marzo - 17 aprile 2019, ordinanza n.10706* 215

Cass., sez. trib., 27 settembre 2018, n.2332

**Sanzioni tributarie – Fallimento – Irrogazione di sanzioni per illeciti commessi prima dell'apertura della procedura – Ammissione al passivo fallimentare – Legittimità.**

*Il credito vantato da parte dell'Amministrazione finanziaria per le sanzioni tributarie irrogate con riferimento agli illeciti commessi dall'imprenditore prima dell'apertura della procedura è ammesso al passivo fallimentare (1).*

**Civile Ord. Sez. 1 Num. 23322 Anno 2018**  
**Presidente: GENOVESE FRANCESCO ANTONIO**  
**Relatore: ACIERNO MARIA**  
**Data pubblicazione: 27/09/2018**

sul ricorso 26193/2013 proposto da:

Quagliotti Leonardo, nella qualità di curatore fallimentare della Autotrasporti Santini S.a.s., elettivamente domiciliato in Roma, Vicolo del Mazzarino n.14, presso lo studio dell'avvocato Del Vaglio Mario, rappresentato e difeso dagli avvocati Miccinesi Marco, Pistolesi Francesco, giusta procura a margine del ricorso;

-ricorrente -

contro

Equitalia Centro S.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, Via delle Quattro

ord.  
814  
2018

Fontane n.161, presso lo studio dell'avvocato Ricci Sante, che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato Cimetti Maurizio, giusta procura in calce al controricorso;

-controricorrente -

avverso il decreto del TRIBUNALE di FIRENZE, depositato il 16/10/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23/04/2018 dal cons. ACIERNO MARIA.

### **FATTI DI CAUSA e RAGIONI DELLA DECISIONE**

Il Tribunale di Firenze ha rigettato l'impugnazione promossa dalla Curatela del fallimento Autotrasporti Santini s.a.s. avverso l'ammissione allo stato passivo del credito vantato da s.p.a. Equitalia Centro relativamente alla minor somma, rispetto al totale ammesso, di euro 217.265,97 richiesta a titolo di sanzioni tributarie.

La curatela del fallimento aveva rilevato che dalla natura puramente affittiva delle sanzioni emergenti dal sistema tributario sarebbe derivato il divieto di traslare tale pena pecuniaria su soggetti diversi dall'autore dell'illecito, nel caso di specie i creditori concorsuali. Inoltre, l'insinuazione al passivo del credito dovuto a titolo di sanzione avrebbe comportato la decurtazione della massa attiva in pregiudizio alle aspettative dei creditori concorsuali. Pertanto, la soluzione che si proponeva consisteva nella non ammissione allo stato passivo del credito derivante da sanzioni al fine di ritraslarlo sulla società tornata *in bonis* al momento della chiusura della procedura fallimentare. Qualora il Tribunale non avesse ritenuto percorribile tale soluzione, il ricorrente sollevava questione di legittimità costituzionale dell'art. 2752 c.c., per conflitto con i principi

di ragionevolezza, legalità e responsabilità penale personale, imputabilità, colpevolezza e personalità della sanzione.

Il Tribunale, sulla base dell'interpretazione letterale della norma applicabile al caso di specie, (art. 2752 cod. civ.), nella quale si stabilisce che *"hanno privilegio generale sui mobili del debitore i crediti dello stato per le imposte e le sanzioni dovute secondo le norme in materia di imposte sul reddito (...)"*, ha concluso per l'applicabilità anche alle sanzioni sui tributi diretti di questa norma, in linea con la modifica effettuata dalla l. 15 luglio 2011.

In merito all'incostituzionalità della stessa eccezione dalla parte ricorrente, il Tribunale ha affermato che la questione, ancorché rilevante, fosse manifestamente infondata.

La motivazione adottata dal Tribunale si è fondata su tre ordini di motivi, di seguito esposti. In primo luogo, la finalità afflittiva della norma che pone le sanzioni di matrice fiscale non determina un mutamento del *genus* del rapporto intercorrente tra Stato e debitore che, pertanto, permane obbligatorio. Non esiste, infatti, nell'ordinamento giuridico un *tertium genus* rispetto alla sanzione penale e al diritto di credito che permetta la pretermissione del diritto dello Stato in favore dei creditori, postponendolo alla soddisfazione del ceto creditorio "normale".

In secondo luogo, la responsabilità civile si appunta sul patrimonio del debitore ai sensi dell'art. 2740 c.c. rendendo indifferente, ai fini della sanzione, il momento in cui essa si concretizza nella dismissione del patrimonio dello stesso: nel fallimento, infatti, altro non si ha che lo spossessamento del fallito dei suoi beni. Alla luce di ciò non si può accogliere la prospettazione fatta propria dalla ricorrente la quale suppone un inammissibile sdoppiamento di patrimoni aggredibili, in particolare quello dell'imprenditore e quello

del fallimento, per il quale lo Stato, potendosi soddisfare solo alla chiusura del fallimento, avrebbe subito una postergazione non volontaria né codificata e quindi illegittima.

Da ultimo, non risulta conferente il richiamo sistematico alla disciplina che prevede la mancata trasmissibilità agli eredi dell'obbligo del pagamento della sanzione amministrativa, ai sensi della L. n. 689 del 1981, art. 7. E ciò non tanto per la natura della sanzione irrogata ai sensi del d.l. 231/2001, quanto piuttosto perché il fallimento non determina alcuna successione, né a titolo particolare né a titolo universale, dell'ente collettivo non essendo dotato di personalità giuridica propria in quanto procedura che assume la gestione liquidatoria dell'ente per il tempo strettamente necessario alla soddisfazione concorsuale dei creditori. Pertanto, alla luce dei motivi sopra esposti, non può condividersi l'assunto secondo il quale la sanzione tributaria non colpirebbe il soggetto autore dell'illecito ma un soggetto terzo e incolpevole.

E, d'altra parte, ha sostenuto il Tribunale che sia la inflizione della sanzione che la qualifica di credito privilegiato sono scelte proprie della discrezionalità legislativa non scrutinabili dal giudice in sede di remissione alla Corte Costituzionale.

Avverso questa pronuncia ha proposto ricorso per Cassazione la curatela della s.a.s. Autotrasporti Santini cui ha resistito con controricorso s.p.a. Equitalia Centro.

Con l'unico motivo, il ricorrente contesta la violazione dei principi emergenti dalla disciplina di cui al D. Lgs 472/1997 recante "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie" nonché dal D.Lgs. 471/1997 in tema di "sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposte sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi." Infatti, dal

disposto delle norme in essi contenute emerge che, data la natura puramente afflittiva caratterizzante il sistema sanzionatorio tributario, l'intero sistema deve essere improntato ai principi di legalità e irretroattività (art. 3, comma 1 D. Lgs 472/1997), di imputabilità (art. 4) e colpevolezza (art. 5). In deroga a ciò, il Tribunale, per mezzo della propria pronuncia ha posto in essere una violazione del principio di personalità, di cui all'art. 27 Cost., trasferendo il peso della sanzione tributaria su un soggetto diverso rispetto all'autore dell'illecito con la conseguenza che della sanzione sarebbero chiamati a rispondere i creditori concorsuali della società che, ancora in bonis, si era resa responsabile dell'illecito. Questi ultimi, infatti, subirebbero il peso della sanzione per effetto della indebita decurtazione derivata alla massa attiva vedendo pregiudicate le proprie aspettative di soddisfazione.

Ulteriore aspetto che impone di escludere l'ammissione al passivo del credito avente il proprio titolo nella sanzione tributaria consiste nel surrettizio effetto condonistico di cui godrebbe il soggetto fallito, il quale rimarrebbe immune dalla sanzione, ricadendo le conseguenze dell'illecito solo su soggetti diversi dall'autore del medesimo. E tale situazione di obiettivo e ingiustificato sfavore per il ceto creditorio si tradurrebbe in un altrettanto incongruo vantaggio per l'Agente della Riscossione, titolare del credito sanzionatorio, derivandone un'evidente quanto inammissibile violazione del principio della *par condicio creditorum*.

In questa direzione di inammissibilità del credito fondato su sanzione tributaria, deve essere interpretata anche la norma di cui all'art. 2752 c.c., in quanto, secondo il ricorrente, la stessa opererebbe su un piano distinto da quello riguardante la formazione dello stato passivo e, in ogni caso, dovrebbe essere interpretata alla luce dei





sopra richiamati canoni di responsabilità penale dell'illecito. Inoltre, poiché le violazioni commesse si riferiscono al periodo precedente all'entrata in vigore della nuova disciplina dettata dall'art. 2752 c.c., così come modificato dalla L. 111/2011, la norma novellata non può essere applicata.

Dunque, il ricorrente ritiene che, in costanza di fallimento, l'esigibilità delle sanzioni tributarie debba essere congelata e che, dunque, esse vadano escluse dallo stato passivo, potendo l'Amministrazione finanziaria farle valere esclusivamente una volta che il fallito sia tornato *in bonis*.

Nel caso di mancato accoglimento della censura, il ricorrente ribadisce la necessità di sollevare l'eccezione di illegittimità costituzionale, ai sensi dell'art. 23 L. 87/1953, delle norme sanzionatorie in questione per contrasto il principio personalistico di cui all'art. 27 Cost.

Il ricorso è infondato alla luce della costante giurisprudenza di questa Corte che statuisce che *"in tema di sanzioni pecuniarie per la violazione di leggi tributarie , qualora il contribuente sia dichiarato fallito, l'avvenuta irrogazione della sanzione per il mancato pagamento di un debito d'imposta sorto in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento esclude la rilevanza di qualsiasi dichiarazione attinente all'elemento soggettivo della violazione ed all'impossibilità per il curatore di effettuare pagamenti a favore dei singoli creditori in lesione della par conditio creditorum, trovando la sanzione in suo presupposto in una violazione commessa quando il debitore era ancora in bonis e fermo restando che la soddisfazione del relativo credito deve aver luogo secondo le regole del concorso"*. (Cass. 21078/2011).

L'obbligazione nascente dalla sanzione tributaria, sebbene ascrivibile al *genus* delle obbligazioni di diritto pubblico essendo l'Amministrazione finanziaria controparte contrattuale, sottostà all'applicazione delle norme di diritto civile. Dunque, in quanto la sanzione tributaria costituisce un credito, tale credito sarà sottoposto alla disciplina civilistica sia che si verta nella fase fisiologia del rapporto obbligatorio – e un esplicito richiamo in tal senso è rinvenibile all'art. 2752 c.c. che assegna privilegio generale sui mobili del debitore ai crediti dello Stato per le imposte e le sanzioni – sia che si verta nell'ambito di una procedura concorsuale, dovendo l'amministrazione finanziaria soddisfarsi secondo le regole del concorso, nei modi stabiliti dalla legge. Al fallimento non è applicabile analogicamente il principio dell'intrasmissibilità della sanzione agli eredi, di cui all'art. 8 D.Lgs 472/97, in primo luogo, dovendosi ritenere tassativa tale ipotesi d'intrasmissibilità e, in secondo luogo, non ricorrendo i presupposti della trasmissione in quanto il fallimento non equivale alla morte dell'imprenditore bensì costituisce una procedura concorsuale liquidatoria a carattere universale volta al soddisfacimento dei creditori dell'imprenditore il quale non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni (art. 5 l.f.), senza che si verifichi alcun fenomeno successorio. Inoltre, la stessa giurisprudenza di questa Corte ha rilevato che con la dichiarazione di fallimento il contribuente non viene privato della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario (Cass. 3427/2002) anche nel corso della procedura concorsuale.

Accanto a queste argomentazioni di ordine sistematico, vi è anche l'esigenza della certezza dell'adempimento del contribuente, non

potendo trasformarsi il fallimento in un modo per sfuggire al pagamento delle sanzioni amministrative, in danno all'erario.

Non può, infine, trovare accoglimento l'altra soluzione proposta la quale, ponendo l'accento sull'esigenza di evitare, anche sul piano fattuale, la traslazione dell'obbligazione sanzionatoria su soggetti diversi dall'autore dell'illecito e in specie sugli altri creditori concorrenti, opta per il differimento dell'esigibilità del credito sanzionatorio al momento in cui, eventualmente, il soggetto fallito tornerà *in bonis*. In tal modo, infatti, si avrebbe una illegittima postergazione dei crediti derivanti da sanzioni in contrasto con l'art. 2572 c.c. il quale fissa una disciplina imperativa in ordine al privilegio in materia tributaria, del tutto uniforme tanto per le imposte quanto per le sanzioni.

Deve, infine, essere disattesa l'eccezione d'illegittimità costituzionale fondata sulla violazione dell'art. 27 Cost., sia per le ragioni già esposte, nel provvedimento impugnato, in tema di non applicabilità, alla fattispecie dedotta nel presente giudizio, del regime dell'intrasmissibilità agli eredi del credito relativo alle sanzioni tributarie, sia in relazione al fatto che con il fallimento non si determina una soluzione di continuità in ordine all'applicazione dell'art. 2740 cod. civ., essendo il fallito, tenuto a rispondere con l'intero suo patrimonio disponibile e realizzabile, secondo le regole legali della graduazione e pozziorità dei crediti, delle passività accumulate di qualsiasi natura.

In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese processuali del presente giudizio seguono la soccombenza.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore della parte controricorrente, da liquidarsi in euro 6.000 per compensi, in euro 200,00 per esborsi, oltre agli accessori di legge.

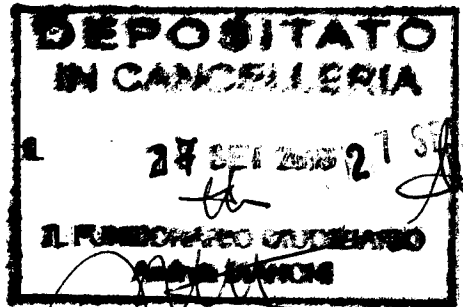
*le*

Sussistono le condizioni per l'applicazione dell'art. 13 comma 1 quater D.P.R. 115 del 2002.

Così deciso nella camera di consiglio del 23 aprile 2018.

Il Presidente

(Francesco Antonio Genovese)



**(1) Sull'ammissione al passivo fallimentare del credito per sanzioni tributarie: la Cassazione trascura i principi generali**, di Filippo Dami, nota a Cass., sez. trib., 27 settembre 2018, n.2332\*

**Abstract:** Con l'ordinanza n. 23322 del 2018, la Corte di Cassazione ha riconosciuto la possibilità di ammettere al passivo fallimentare il credito vantato da parte dell'Amministrazione finanziaria per le sanzioni tributarie irrogate con riferimento agli illeciti commessi dall'imprenditore prima dell'apertura della procedura. Ciò in quanto l'obbligazione in questione, sebbene ascrivibile a quelle di diritto pubblico, è sottoposta, sia nella fase fisiologica, che in quella patologica del rapporto "all'applicazione delle norme di diritto civile", rilevando, quindi, quanto disposto dall'art. 2752 c.c. che, testualmente riferendosi a tale credito, gli assegna un privilegio generale sui mobili del creditore. Si tratta di una conclusione che non può essere condivisa, ponendosi in contrasto con i principi generali recati dal D.Lgs. n. 472/1997 che, invero, impongono che la misura punitiva ricada, con la sua conseguenza patrimoniale, su chi ha commesso l'illecito e non certo su soggetti, come i creditori concorsuali, che allo stesso sono del tutto estranei.

By order no. 23322 of 2018, Corte di Cassazione has recognized the possibility to admit to the liabilities bankruptcy the claim of the financial administration for the fiscal sanctions imposed with reference to the infractions committed by the entrepreneur before the opening of the procedure. This is because the obligation in question, although attributable to those of public law, is subject, both in the physiological and pathological phase of the relationship "to the application of the norms of civil law" and, in particular, of the article 2752 c.c. about the general privilege over the creditor's assets. This is a conclusion that cannot be shared, contradicting the general principles of D.Lgs. no. 472/1997 which require that the punitive measure falls, with its consequence assets, on who committed the unlawful and not on subjects, such as insolvency creditors, who are completely extraneous at the failure.

*SOMMARIO: Premessa: la vicenda oggetto del giudizio. 1. Il ricorso per Cassazione e la decisione della Corte. 2. Le ragioni per cui le conclusioni della Corte non possono essere condivise. 3. Conclusioni.*

**Premessa: la vicenda oggetto del giudizio**

Con l'ordinanza n. 23322 depositata il 27 settembre 2018 (che ha trovato conferma nelle conclusioni di cui si dirà nella più recente ordinanza n. 9440 del 4 aprile 2019<sup>1</sup>), la Corte di Cassazione ha affrontato, per la prima volta, il tema, sino ad oggi discusso solo in sede dottrinale<sup>2</sup>, della possibilità di ammettere al passivo fallimentare il credito vantato da parte dell'Amministrazione finanziaria per le sanzioni tributarie irrogate con riferimento agli illeciti commessi dall'imprenditore prima dell'apertura della procedura.

Nel caso di specie, la curatela si era, in particolare, opposta alla domanda in tal senso avanzata da parte di Equitalia SpA, argomentando come questa si ponesse in contrasto con la natura punitiva delle stesse sanzioni che, infatti, dovendo colpire, ai sensi dell'art. 2, comma 2 del d.lgs. n. 472/1997, la "*persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione*", non potrebbero gravare, riducendo la loro soddisfazione a causa della decurtazione della massa attiva, i creditori concorsuali, siccome soggetti del tutto estranei all'illecito.

Sulla scorta di questa considerazione di carattere generale, lo stesso curatore aveva ulteriormente puntualizzato la propria posizione: a) da un lato, delineando un parallelismo tra la condizione del fallimento e quella del decesso dell'autore dell'illecito che, come noto, proprio quale declinazione del principio personalistico che governa l'irrogazione delle sanzioni tributarie, ne comporta la non trasmissione agli eredi (secondo l'espressa previsione recata dall'art. 8 dello stesso d.lgs. n. 472/1997) e, b) dall'altro lato, ipotizzando che il credito per le sanzioni, pur non ammesso al passivo, non dovesse comunque considerarsi estinto, bensì esigibile, successivamente alla chiusura del fallimento, nei confronti del fallito tornato *in bonis* così, evidentemente, da ripristinare quel collegamento del sacrificio economico all'autore della condotta che costituisce il fondamento del sistema punitivo.

---

\* Lavoro sottoposto a referaggio anonimo da parte di un componente del Comitato di valutazione.

<sup>1</sup> Per il cui commento v. M. MAURO, *Fraintendimenti giurisprudenziali sull'azionabilità dei crediti per tributi e sanzioni nelle procedure concorsuali*, in *Riv. Trib. Suppl. online* del 15 luglio 2019.

<sup>2</sup> Sul tema si veda, M. MICCINESI, *Fisco e riforma delle procedure concorsuali*, in *Giur. Imp.*, 2001, p. 451; F. DAMI, *Alcune riflessioni sull'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nelle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1284 ss; M. PIERRO, *L'insinuazione dei crediti da sanzioni tributarie e la rilevanza del ruolo*, in *Corr. Trib.*, 2010 p. 2371 ss.; M. MAURO, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011, p. 36 ss.; G. SELICATO, *L'applicazione delle sanzioni tributarie nelle procedure concorsuali di tipo liquidatorio*, in AA.VV. (a cura di F. Paparella), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013 p. 445 ss.

Sempre il curatore, aveva poi affermato che, qualora non fosse stata accolta la sua ricostruzione, si sarebbe dovuta proporre una questione di legittimità costituzionale dell'art. 2752 c.c., per conflitto con i principi di ragionevolezza, legalità e responsabilità personale, imputabilità, colpevolezza e personalità della sanzione.

Il Tribunale aveva respinto l'opposizione, basandosi sul dato letterale del medesimo art. 2752 c.c. che, riconoscendo il privilegio generale per i crediti vantati dallo Stato sia per le imposte che per le sanzioni, implicherebbe: a) la natura strettamente obbligatoria del rapporto intercorrente tra il debitore e lo Stato stesso e l'assenza di qualsiasi pretermissione del relativo diritto rispetto a quello degli altri creditori e, b) l'irrilevanza del momento e del modo in cui avviene la dismissione del patrimonio che deve assicurare il pagamento di quanto dovuto. Secondo gli stessi Giudici, non era, d'altra parte, rilevante il principio di non trasmissibilità delle sanzioni amministrative agli eredi del debitore, e ciò non tanto per la funzione sottesa alla misura punitiva, quanto perché il fallimento non determina, diversamente dalla morte, un fenomeno successorio, bensì una (temporalmente delimitata) procedura diretta alla (mera) liquidazione del patrimonio dell'ente collettivo, funzionale alla soddisfazione dei suoi creditori.

Considerando il quadro interpretativo chiaro nei termini ora indicati, non era stato quindi ritenuto di doversi procedere relativamente al prospettato giudizio incidentale di costituzionalità.

### **1. Il ricorso per Cassazione e la decisione della Corte**

#### *1.1. I contenuti del ricorso proposto dal curatore*

Avverso la decisione del Tribunale, la curatela aveva quindi proposto ricorso per Cassazione, contestandone il contrasto con i principi generali che emergono dal d.lgs. n. 472/1997 quanto, in particolare, a quello di personalità, che i Giudici di merito avevano violato, non considerando che l'ammissione al passivo fallimentare del credito per le sanzioni collegate alle violazioni tributarie commesse dal fallito, finisce con il far rispondere delle stesse i creditori concorsuali e non colui che ha tenuto la condotta che l'ordinamento intende punire. Quest'ultimo, in tal modo, godrebbe, quindi, di un improprio effetto "condonistico", restando immune dalle conseguenze (patrimoniali) del proprio illecito.

In questo contesto, quindi, secondo il ricorrente, l'art. 2752 c.c. doveva ritenersi operare su un piano distinto rispetto a quello che attiene la formazione dello stato passivo ed essere, segnatamente, interpretato coerentemente con i richiamati

principi di carattere generale, sì da implicare il “congelamento” dell’esigibilità del credito per le sanzioni sino al momento del ritorno *in bonis* del fallito.

Veniva poi ribadita, in subordine, la necessità di sollevare la (già in precedenza prospettata) questione di legittimità costituzionale.

### *1.1. La decisione della Corte*

La Corte di Cassazione ha, infine, respinto il ricorso del curatore richiamando, come fondamento della propria decisione, i propri precedenti nei quali è stato affermato che le sanzioni collegate alla violazione di leggi tributarie manifestatesi prima della dichiarazione di fallimento costituiscono un credito da far valere secondo le regole del concorso<sup>3</sup>, con la conseguenza che l’obbligazione in questione, sebbene ascrivibile a quelle di diritto pubblico, è sottoposta, sia nella fase fisiologica, che in quella patologica del rapporto “*all’applicazione delle norme di diritto civile*”, rilevando, quindi, quanto disposto dall’art. 2752 c.c. che, testualmente riferendosi a tale credito, gli assegna un privilegio generale sui mobili del creditore<sup>4</sup>.

Proiettando questa conclusione nel contesto dei principi generali recati dalla disciplina del sistema sanzionatorio tributario che il curatore, come detto, aveva puntualmente richiamato, la Corte sostiene: a) l’impossibilità di applicare al fallimento la disciplina della intrasmissibilità della misura punitiva agli eredi, sia perché si tratterebbe di una ipotesi circoscritta e tassativa per la quale non sarebbe ammissibile una interpretazione analogica, che per la strutturale diversità di questa procedura rispetto alla morte della persona, traducendosi la stessa non già nel “decesso” dell’imprenditore (che, d’altra parte, in sua pendenza non viene neppure privato della propria soggettività passiva), quanto in una azione liquidatoria del suo patrimonio nell’interesse dei creditori, e, quindi, non potendosi in alcun modo ritenere espressione di un fenomeno successorio; b) l’esigenza di preservare la

---

<sup>3</sup> La Corte, al riguardo, richiama testualmente quanto si legge in Cass. n. 21078/2011 secondo cui “*in tema di sanzioni pecuniarie per la violazioni di leggi tributarie, qualora il contribuente sia dichiarato fallito, l’avvenuta irrogazione della sanzione per il mancato pagamento di un debito d’imposta sorto in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento esclude la rilevanza di qualsiasi dichiarazione attinente all’elemento soggettivo della violazione ed all’impossibilità per il curatore di effettuare pagamenti a favore dei singoli creditori in lesione della par conditio creditorum, trovando la sanzione il suo presupposto in una violazione commessa quando il debitore era ancora in bonis e fermo restando che la soddisfazione del relativo credito deve aver luogo secondo le regole del concorso*”.

<sup>4</sup> Riguardo alle numerose problematiche – in larga misura però estranee a quanto qui specificamente interessa – relative alla ammissione al passivo dei crediti tributari si rinvia, tra gli altri, ad A.CARINCI, *L’ammissione al passivo dei crediti tributari*, in AA.VV. (a cura di F. Paparella), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, op. cit., p. 547 ss. e, più di recente, MAURO, *Questioni in tema di ammissione dei crediti tributari al passivo fallimentare*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 805 ss.



certezza degli adempimenti del contribuente *“non potendo trasformarsi il fallimento in un modo per sfuggire al pagamento delle sanzioni amministrative, in danno dell'erario”*.

Sulla scorta di questa ricostruzione, i Giudici ritengono, quindi, che non possa trovare accoglimento la soluzione prospettata dal curatore quanto al possibile “congelamento” del credito sanzionatorio, rimettendone la soddisfazione al momento del ritorno *in bonis* del fallito e ciò in quanto, sempre per la necessità di una applicazione rigorosa al caso di specie delle previsioni civilistiche, si avrebbe in tal modo *“una illegittima postergazione dei crediti derivanti da sanzioni in contrasto con l'art. 2572 c.c. il quale fissa una disciplina imperativa in ordine al privilegio in materia tributaria, del tutto uniforme tanto per le imposte quanto per le sanzioni”*. Ne è conseguito anche lo (scontato) rigetto dell'eccezione di costituzionalità che, come detto, il medesimo curatore aveva (ri)proposto.

### **2. Le ragioni per cui le conclusioni della Corte non possono essere condivise**

#### *2.1. L'erroneità nella considerazione del rapporto tra norme codicistiche e principi generali*

La decisione della Corte ora riassunta non può essere condivisa, peccando, a sommosso avviso di chi scrive, di un formalismo interpretativo che, infine, ha pregiudicato la (necessaria) valorizzazione dei principi generali che, in chiave sistematica, pur erano stati ben rappresentati da parte della curatela ricorrente.

Questo mancato coordinamento emerge già sul piano del rapporto tra le norme che sono state ritenute rilevanti per supportare la conclusione raggiunta. I Giudici, infatti, hanno considerato centrale, come detto, la previsione contenuta nell'art. 2572 c.c. la quale, però, riguarda la soddisfazione del credito (nel caso per tributi e sanzioni) sul presupposto della sua esigibilità nei confronti del soggetto sul quale viene fatto valere e non certo, come invece gli stessi ritengono, una disposizione dalla quale trarre l'individuazione di chi sia (correttamente) il destinatario della pretesa.

Detto in altri termini, un conto è ragionare (e ciò deve necessariamente avvenire sulla scorta dei contenuti di tale norma) di come debbano essere soddisfatte (tanto nella fase fisiologica dell'adempimento spontaneo, quanto in quella patologica delle azioni esecutive) le obbligazioni del debitore, altro è comprendere se quel credito sia

attivabile nei confronti di quest'ultimo, nei termini e modi in cui viene fatto valere da parte del creditore.

Il che, traslato all'ipotesi, che qui interessa, del fallimento, significa dover ritenere che, mentre l'art. 2572 c.c. è norma che rileva ai fini della formazione dello stato passivo e, dunque, dell'indicazione dei termini in cui i creditori concorsuali potranno essere soddisfatti con il ritratto della liquidazione dell'attivo, altre devono essere le disposizioni che presidiano la valutazione relativa all'ammissibilità a tale stato passivo di quanto si pretende, da parte del creditore, sia oggetto di insinuazione.

Ebbene, se questa è la corretta definizione delle fonti di riferimento, i Giudici avrebbero allora dovuto trascurare il richiamo alla norma codicistica per domandarsi, preventivamente a qualsiasi altra considerazione, se il credito per sanzioni tributarie nei confronti della società fallita (la cui sussistenza non era, d'altra parte, controversa) potesse o meno essere ammesso a partecipare al concorso. E, per procedere in tal senso, il riferimento non potevano che essere le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative tributarie dettate dal d.lgs. n. 472/1997, alle quali, invece, la sentenza, oltre che in via (impropriamente) "residuale", ha considerato in maniera del tutto parziale.

### 2.2. *Il principio di personalità e la sua (corretta) applicazione al caso delle sanzioni nei confronti del fallito*

Ciò che avrebbe dovuto guidare l'intera valutazione da parte della Corte era, in particolare, il dettato dell'articolo 2, comma 2 dello stesso d.lgs. n. 472/1997 il quale, come noto, stabilisce che *"la sanzione è riferibile alla persona che ha commesso o concorso a commettere la violazione"*.

Tale previsione declina il c.d. principio di personalità, al quale è dichiaratamente ispirata l'intera riforma che fu adottata dal legislatore nel 1997<sup>5</sup> e con la quale è stato

---

<sup>5</sup> La bibliografia relativa ai tratti caratteristici della riforma del sistema sanzionatorio tributario è, ormai, molto vasta. Per una analisi complessiva della stessa si rinvia a AA.VV. (a cura di F. Moschetti e L. Tosi), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000 e AA.VV. (a cura di G. Tabet), *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino 2000. Riguardo a singoli ed autorevoli contributi, senza pretesa di esaustività, si vedano, tra i molti, a L. DEL FEDERICO, *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*, in AA.VV. (a cura di M. Miccinesi), *Commento agli interventi di Riforma tributaria*, Padova, 1999, p. 1065 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Il nuovo sistema sanzionatorio. Principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, in *Il Fisco*, 1999, p. 11354 ss.; ID, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 1509 ss.; L. TOSI, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1328 ss.; R. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 328 ss.; G. MARONGIU, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative*

definitivamente chiarito che nel diritto tributario, così come negli altri settori dell'ordinamento giuridico, le sanzioni sono dirette a prevenire la trasgressione delle norme ed a punire l'autore del comportamento illecito, assumendo quindi una funzione afflittiva e sicuramente non risarcitoria<sup>6</sup>. Significa, quindi, che l'obbligo di pagamento che viene in tal senso previsto deve determinare una decurtazione patrimoniale a carico del soggetto che abbia violato una disposizione, non solo quale (necessaria) conseguenza di tale contegno, ma anche come elemento di dissuasione alla commissione dell'inadempimento.

Basta, a ben vedere, richiamare queste fondamentali nozioni per rendersi conto di quali conseguenze la (necessaria) applicazione di questo principio determini sulla possibilità di far valere da parte dell'Amministrazione finanziaria il credito relativo alle sanzioni stesse nelle procedure concorsuali.

Per queste ultime – e per il fallimento in particolare - ammettere tale credito al concorso e, dunque, far gravare quest'ultimo sulla massa attiva, significa, come il curatore ricorrente aveva giustamente osservato nel caso in commento, 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. In questo modo la sanzione non assolve più alla propria (necessaria) funzione afflittiva, ma colpisce (del tutto irrazionalmente) soggetti assolutamente estranei alla condotta che si ritiene illecita.

### 2.3. *Il (fraiteso) parallelismo con la previsione di intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi*

Muovendosi in questa prospettiva, emerge l'ulteriore criticità delle conclusioni raggiunte dalla Corte di Cassazione nella vicenda in commento. I Giudici, come detto, si soffermano molto sul profilo (rappresentato dalla stessa curatela ricorrente) della previsione recata dall'art. 8 dello stesso d.lgs. n. 472/97 in punto di non trasmissibilità della obbligazione per il pagamento della sanzione agli eredi, per concludere sulla impossibilità di una interpretazione "analogica" o "estensiva" della stessa al fallimento, non solo perché ciò configgerebbe con il chiaro (e circoscritto)

---

tributarie, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, p. 264 ss.; A. GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, p. 1188 ss. Recentemente, ha ripercorso in chiave evolutiva i principi del sistema sanzionatorio tributario, anche nella prospettiva del principio *societas delinquere non potest*, con interessanti spunti proprio in ordine alla imputabilità dell'illecito, A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, p. 141 ss.

<sup>6</sup> Sulla sanzione pecuniaria come misura punitiva si vedano le attente e condivisibili riflessioni di A. GIOVANNINI, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, op. cit., 1188 ss.

tenore della norma ma, soprattutto, per la differenza “strutturale” tra le due fattispecie in termini di conseguenze che le stesse determinano.

Si tratta di una conclusione formalmente ineccepibile ma che, con evidenza, non coglie nel segno. Se nessuno può, infatti, dubitare che, sul piano della successione delle relative situazioni soggettive, un conto è l’effetto che si produce con la morte della persona fisica e altro è quello sotteso al fallimento dell’impresa, altrettanto evidente è che la norma in questione sia ricognitiva di quel principio generale di personalità di cui si è detto.

Detto in altri termini, anche quando il legislatore non avesse dato la testuale indicazione che invece si legge nell’articolo 8, comunque a tale conseguenza si sarebbe dovuti arrivare in via interpretativa, sulla scorta di quanto già indicato in punto di impossibilità di attestare la decurtazione patrimoniale su un soggetto diverso da colui che ha commesso l’illecito che la sanzione intende punire<sup>7</sup>.

Relativamente al fallimento, quindi, il riferimento all’articolo 8 non doveva essere assunto da parte dei Giudici per stabilire se potesse essere oggetto di una applicazione analogico-estensiva, quanto come evidenza necessaria a confermare la soluzione che il curatore aveva prospettato, ossia che l’ammissione al passivo del credito sanzionatorio aveva il medesimo effetto (codificato per il caso del *de cuius*) di generare l’impropria divaricazione tra il centro di imputazione della responsabilità connessa con il mancato rispetto dell’obbligo tributario ed il relativo sacrificio patrimoniale.

D’altra parte, ad ulteriore conferma dell’insoddisfazione per quanto i Giudici sostengono nel caso in commento, proprio per quanto ora indicato, non può non

---

<sup>7</sup> Lo dimostra il fatto che il principio oggi codificato nell’art. 8 del d.lgs. n. 472/1997 fosse stato già affermato prima della sua introduzione da parte della Corte di Cassazione la quale, ponendo fine ad un prolungato e contrastato dibattito dottrinale e giurisprudenziale sul punto, aveva da ultimo preso definitiva posizione contro la possibilità di permettere la trasmissibilità delle sanzioni tributarie agli eredi, proprio argomentando circa la natura delle medesime. In particolare, era stato il (riconosciuto) carattere affittivo dell’obbligazione concernente il pagamento della pena pecuniaria che aveva permesso (anche in mancanza di una norma espressa) di ricondurre essa (obbligazione) alle situazioni giuridiche che, per la loro stretta inerenza alla persona del titolare, sono destinate a cessare con la morte dell’obbligato. Il conseguente inquadramento della sanzione tributaria tra gli illeciti amministrativi disciplinati dalla legge 24 novembre 1981 n. 689, aveva inoltre consentito di “traslare” al settore fiscale il disposto dell’art. 7 della medesima legge secondo cui, appunto, “l’obbligazione di pagare le somme dovute per la violazione non si trasmette agli eredi”. Così, Cass., sez. I civ., 4 dicembre 1996, n. 10823 in *Rass. trib.*, 1997, p. 703 ss. e, nello stesso senso, Cass., 25 ottobre 1997, n. 10534, in *Giust. civ. mass.*, 1997, p. 2018; Comm. Trib. Centr., 7 maggio 1997, n. 2165, in *Il Fisco*, 1998, p. 2119. In dottrina, cfr., tra gli altri, E. DE MITA, *La sanzione trasmessa agli eredi viola il principio di eguaglianza*, in *Boll. trib.*, 1996, p. 914; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 366 ss.; R. LUPI, *Intrasmissibilità agli eredi delle pene pecuniarie: la giurisprudenza di merito è concorde*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, II, p. 60.

osservarsi come le loro conclusioni appaiono distoniche con quel consolidato orientamento della stessa Corte per cui *“l'estinzione della società determina l'intrasmissibilità della sanzione (arg. Ex art. 8 del d.lgs. n. 472/97), regola che costituisce corollario del principio della responsabilità personale, codificato nell'art. 2, 2° co., del medesimo decreto sia ai soci, sia al liquidatore”* (così Cass. n. 9094/2017)<sup>8</sup>.

### 2.4. *Il “congelamento” del credito sanzionatorio come soluzione di coerenza sistematica*

Il non aver correttamente assunto la prospettiva interpretativa ora indicata ha, d'altra parte, condotto i Giudici ad altre criticabili conclusioni. Nella sentenza in commento, infatti e per quanto inizialmente accennato, si sostiene l'impossibilità di coltivare la soluzione che il curatore aveva indicato, ipotizzando il “congelamento” del credito in questione, così da farlo “rivivere” in capo al fallito tonato *in bonis*, anche in ragione della necessità di evitare che il fallimento si trasformi (come i Giudici hanno indicato) *“in un modo per sfuggire al pagamento delle sanzioni amministrative, in danno dell'erario”*.

Senza addentrarsi – come peraltro potrebbe essere opportuno – sui limiti che incontra il sostegno al c.d. interesse fiscale, nella sua (necessaria) dialettica con gli altri valori costituzionali<sup>9</sup>, nonché sulla differenza (sostanziale) che, al riguardo, possa farsi tra il debito relativo al tributo e quello riferito alla sanzione, è comunque certo che la soluzione che il curatore aveva prospettato risultava, in realtà, perfettamente coerentemente con il quadro normativo ricavabile dal d.lgs. n. 472/97<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> Questo significa che la Corte ritiene gli ex soci ed i liquidatori delle società estinte come una sorta di “eredi”, almeno ai fini del riverbero sugli stessi dell'obbligo di pagamento delle sanzioni relative alla società stessa, con la conseguente estinzione della relativa obbligazione o, qualora l'illecito sia contestato dopo la cancellazione dell'ente dal registro delle imprese (nel periodo di ultrattività della relativa azione impositiva ex art. 28 del d.lgs. n. 175/2014) l'impossibilità *tout court* che tale obbligazione sorga essendo venuto meno il centro di riferimento dell'illecito.

<sup>9</sup> Per la cui indagine deve farsi fondamentale rinvio a P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

<sup>10</sup> Nello stesso senso F. DAMI, *Alcune riflessioni sull'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nelle procedure concorsuali*, op. cit., p. 1291, con conclusione criticata da M. PIERRO, *L'insinuazione dei crediti da sanzioni tributarie e la rilevanza del ruolo*, op. cit., p. 2373 la quale, pur condividendo le perplessità circa l'incompatibilità tra i principi generali recati dal d.lgs. n. 472/1997 e l'insinuazione al passivo del credito per sanzioni, considera quella del “congelamento” dello stesso una ipotesi non percorribile siccome, nel momento in cui si riconoscesse *“allo Stato la possibilità di riscuotere dopo la chiusura del fallimento il credito da sanzione, il contribuente, superato il dissesto, si troverebbe nella condizione di pagare un ulteriore debito - con gli eventuali beni residuati o*

Essa (soluzione) era, infatti: a) funzionale a preservare l'interesse erariale, b) coerente con il parallelismo che, in chiave sistematica, era stato fatto con la posizione del decesso dell'autore dell'illecito.

Se, in effetti, si ragionasse "asetticamente" di "danno all'erario" (anche) la norma che disciplina la fattispecie della morte del trasgressore dovrebbe ingenerare qualche tensione interpretativa. Nessuno sembra però averla mai sollevata perché, è da ritenere, tale norma è risultata naturalmente coerente con i (prevalenti) postulati di carattere generale sui quali tanto ci siamo soffermati: insomma, non può parlarsi di "danno all'erario" perché la mancata soddisfazione del credito per sanzioni è la naturale conseguenza della venuta meno del centro di imputazione della responsabilità e, quindi, del destinatario della misura punitiva.

Ma, evidente, è, in tal senso e proprio in chiave di tutela erariale, la differenza tra questa fattispecie ed il fallimento. L'imprenditore (trasgressore) sottoposto alla procedura concorsuale continua, infatti, diversamente dal *de cuius*, a permanere come soggetto presente all'interno dell'ordinamento e nei suoi confronti sono destinati (anche) ad estinguersi anche gli effetti negativi (soprattutto quelli concernenti il c.d. spossessamento) direttamente connessi con l'assoggettamento alla stessa procedura. Dunque, la funzione afflittiva della sanzione, se da un lato impone di evitare la traslazione dell'obbligazione su soggetti diversi dall'autore dell'illecito, dall'altro, deve essere mantenuta nei limiti in cui può essere ancora esercitata nei confronti di colui al quale risulta "geneticamente" rivolta.

Ecco perché la conclusione che il curatore aveva prospettato era tutt'altro che improvvida: "congelare" il credito, significa permettere all'Amministrazione finanziaria di farlo poi valere, senza decadenza e, quindi, senza l'effetto pregiudizievole che gli stessi Giudici ritengono vada scongiurato, nei (soli) confronti dell'autore delle violazioni, agendo con riferimento ai beni (eventualmente) residuati dalla medesima e (re)immessi nella giuridica disponibilità del soggetto tornato *in bonis* o, comunque, sul patrimonio che si ricostituirà in capo ad esso in seguito alla cessazione degli effetti del concorso. Questa conclusione, pur con maggiori "tensioni" sul piano logico-sistematico, potrebbe interessare anche le società per le quali, come noto, la chiusura del fallimento non determina l'automatica estinzione conseguente ad una (ulteriore) fase liquidatoria, nella quale possono ben emergere

---

*con un nuovo patrimonio - il cui adempimento potrebbe compromettere definitivamente, se non addirittura inibire, l'inizio o la prosecuzione della sua «nuova» attività», dovendosi così preferire la soluzione per cui "il debito da sanzioni ammesso (come generalmente accade) al chirografo sia regolato con moneta fallimentare, cosicché l'imprenditore tornato in bonis possa riprendere l'attività senza oneri debitori pregressi".*

(anche) forme di responsabilità in capo ad amministratori, soci e liquidatori relativamente ai debiti tributari (e, quindi, anche quelli a titolo di sanzioni) rimasti semmai non soddisfatti dopo la relativa cancellazione dell'ente dal Registro delle Imprese<sup>11</sup>.

### 3. Conclusioni

La questione dell'ammissibilità del credito per sanzioni al passivo fallimentare avrebbe meritato, per quanto si è sin qui provato a dimostrare, una più attenta considerazione, anche nell'ulteriore prospettiva (anch'essa però disattesa) di promuovere un giudizio incidentale di costituzionalità che ben avrebbe potuto approfondire, sul piano della coerenza sistematica rispetto ai precetti contenuti nella Carta fondamentale, la portata applicativa delle norme sulle quali abbiamo riflettuto.

La speranza (visto che, purtroppo, nessuna indicazione emerge dal recentissimo *"Codice della crisi e dell'insolvenza"* adottato con il D.Lgs. n. 14/2019 e nel quale l'intera materia tributaria resta piuttosto marginale) è, quindi, che questa sentenza non impedisca a qualche volenteroso curatore di cercare di riaprire una discussione su questi temi che, d'altra parte, non rappresentano questioni di mera teoria generale, intercettando una necessaria considerazione dei fondamentali assetti della (corretta) soddisfazione dei creditori concorsuali e della parità di condizione che deve governare la loro posizione all'interno di simili procedure.

Sullo sfondo delle considerazioni sviluppate ne resta, infatti, un'altra che legittima l'aspettativa ora indicata e che attiene, per l'appunto, all'effetto che l'ammissione del credito sanzionatorio determina sul concorso.

Non deve sottacersi che gli inadempimenti per i quali si origina il credito in questione sono (almeno precipuamente) quelli che si manifestano nella fase antecedente l'apertura della procedura e che sono conseguenza immediata e diretta di quello stato di "decozione" che, spingendo verso la sistemazione concorsuale del dissesto, coinvolge (negativamente) i creditori. Tra questi vi è l'Erario cui, al pari degli altri, non viene, spesso, effettuato il versamento di quanto dovuto. Orbene, ammettendo che la pena pecuniaria connessa con tale omissione venga "pagata" attingendo dalla c.d. massa attiva, oltre a pregiudicare l'affermarsi dei principi già ricordati, si pone uno dei creditori (l'Erario appunto) in una posizione di indubbio

---

<sup>11</sup> Facendo riferimento anche alla sentenza che qui si commenta, ha sviluppato una interessante riflessione al riguardo P. FALCHI, *Le pretese impositive e sanzionatorie alla prova dell'estinzione societaria*, in corso di pubblicazione.

vantaggio rispetto agli altri; con buona pace del principio della *par condicio creditorum*.

Insomma, con le conclusioni che la Corte di cassazione ha raggiunto si concretizza, tra l'altro, una situazione nella quale gli altri creditori concorsuali, sostenendo, di fatto, il costo connesso con un illecito a loro non ascrivibile, garantiscono ad un altro creditore di subire in misura inferiore gli effetti negativi della crisi dell'impresa: il che, forse, dovrebbe far ulteriormente riflettere sulla possibilità di condividere i contenuti della sentenza in commento.