



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

**CORTE COSTITUZIONALE, 4 LUGLIO 2013, N. 170 – GALLO PRESIDENTE -  
CARTABIA REDATTORE**

IMPOSTE E TASSE IN GENERE – RISCOSSIONE – PRIVILEGI –NUOVO REGIME DEI PRIVILEGI PER IMPOSTE SUI REDDITI E SANZIONI – EFFICACIA RETROATTIVA – INCOSTITUZIONALITA' (CEDU, art. 6; Cost., artt. 3 e 117; C.c., art. 2752; D.L. 6 luglio 2011, n. 98, conv., con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, artt. 23, comma 37, ultimo periodo, e comma 40).

È costituzionalmente illegittimo l'art. 23, comma 37, ultimo periodo, e comma 40, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, per violazione dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. e per violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., in relazione all'art. 6 della CEDU, nella parte in cui consente di applicare retroattivamente il nuovo regime dei privilegi erariali per imposte sui redditi e relative sanzioni, di cui al nuovo testo dell'art. 2752 c.c., anche nelle procedure fallimentari in cui lo stato passivo esecutivo sia già divenuto definitivo, così superando il cosiddetto giudicato "endo-fallimentare" (1-2).

**L'INTEGRAZIONE DI TUTELE, OPERATA DALLA CORTE COSTITUZIONALE, TRA NORME INTERNE E CEDU, IN TEMA DI PRIVILEGI FISCALI RETROATTIVI.**

di **Alessandra Kostner**<sup>1</sup>

La Corte, con la sentenza che si commenta, ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 3, commi 37 (ultimo periodo) e 40, del decreto legge n. 98 del 6 luglio 2011 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111 del 15 luglio 2011.

Ciò alla luce della violazione dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione e dei principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto ex art.

<sup>1</sup> Dottoranda di Ricerca in Diritto Tributario Università degli Studi di Milano Bicocca

117, comma 1, della Costituzione, in relazione all'art. 6 della CEDU, come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo<sup>2</sup>.

La norma censurata consentiva di applicare retroattivamente il nuovo regime dei privilegi erariali (per tributi diretti e per sanzioni), previsto dall'art. 2752 c.c., anche alle procedure fallimentari in cui lo stato passivo esecutivo fosse già divenuto definitivo, con il conseguente superamento del cosiddetto giudicato "endo-fallimentare".

Nel caso in esame, il giudice remittente (Tribunale di Firenze) ha sollevato la questione di costituzionalità sia con riferimento al parametro interno, sia in relazione al parametro sovranazionale.

E, conseguentemente, la Corte ha dichiarato l'incostituzionalità della norma illegittima richiamando congiuntamente la Costituzione e la CEDU ed evidenziando, inoltre, l'infungibilità e l'insostituibilità del proprio ruolo nell'ambito del descritto procedimento di bilanciamento delle tutele.

La sentenza in commento offre, dunque, lo spunto per soffermarsi sull'approccio metodologico, utilizzato dai giudici delle leggi, teso a fondare l'illegittimità delle disposizioni in questione su una sorta di doppia motivazione, ossia sulla base dell'art. 3 della Costituzione e dell'art. 6 della CEDU<sup>3</sup>.

Il bilanciamento di tutele tra i diritti convenzionali<sup>4</sup>, tutelati da norme interposte e dunque di rango sub-costituzionale<sup>5</sup>, e quelli di matrice propriamente costituzionale affonda le radici

<sup>2</sup>Il fatto che la Corte Costituzionale richiami la CEDU, per come interpretata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, ha l'obiettivo di sottolineare che la posizione di quest'ultima sia conforme a quella della Corte Costituzionale, nonché il tentativo di archiviare vicende nelle quali non era stato possibile rintracciare tale uniformità. Così LAMARQUE, *Las relaciones entre los ordenes nacional, supranacional e internacional en la tutela de los derechos*, in *La proteccion de los derechos en un ordenamiento plural*, Seminario italo - hispano - brasileno, Barcellona, 17 e 18 ottobre 2013. Si evidenzia, in proposito, l'opportunità di instaurare un "dialogo fecondo" tra Corti: così RUGGIERI, *Ancora una decisione d'incostituzionalità accertata ma non dichiarata*, nota a Corte cost., 22 novembre 2013 n. 279, in [www.diritticomparati.it](http://www.diritticomparati.it).

<sup>3</sup>In senso conforme, Corte cost., 18 luglio 2013, n. 202, in *banca dati Leggi d'Italia professionale*; Id., 21 giugno 2013, n. 154, *ivi*; Id., 23 febbraio 2012, n. 31, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it); Id., 25 luglio 2011, n.245, in *Riv. Dir. Internaz. Priv. e Proc.*, 2012, 1, 133.

<sup>4</sup>Giova, in proposito, precisare che vige, nel nostro sistema, il principio della c.d. supremazia costituzionale. Qualsiasi norma internazionale, per trovare applicazione nell'ordinamento interno alla stregua di una norma interposta, deve essere conforme a Costituzione. Sul punto, cfr. LAMARQUE, *Gli effetti delle sentenze della Corte di Strasburgo secondo la Corte costituzionale italiana*, in *Corriere. Giur.*, 2010, 956 e segg.;

nel proposito di assicurare sempre la massima espansione delle garanzie<sup>6</sup>. Con le ulteriori finalità di sottolineare “la sostanziale intercambiabilità<sup>7</sup>” delle tutele interne ed esterne che si trovano “in rapporto di integrazione reciproca<sup>8</sup>”, nonché di garantire che il controllo di costituzionalità sia sistemico e non frazionato, dovendo operare con riferimento all'intero sistema e non a singole norme.

---

SAVINO, *Il cammino internazionale della Corte costituzionale dopo le sentenze n. 348 e 349 del 2007*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2008, 772 e segg.

<sup>5</sup>Sul punto, è bene sottolineare che in passato la CEDU, introdotta nell'ordinamento italiano con la legge n. 848 del 4 agosto 1955, era equiparata ad una comune legge ordinaria. Ciò in quanto era recepita con legge ordinaria. Con la conseguenza che essa poteva essere abrogata da una norma successiva dello stesso rango, alla luce del noto canone della *lex posterior*. Così, *ex multis*, LAMARQUE, *Las relaciones entre los ordenes nacional, supranacional e internacional en la tutela de los derechos*, cit.; CARTABIA, *La CEDU e l'ordinamento italiano: rapporti tra fonti, rapporti tra giurisdizioni*, in AA.VV., a cura di Bin, Brunelli, Pugiotto, Veronesi, *All'incrocio tra Costituzione e CEDU, Il rango delle norme della Convenzione e l'efficacia interna delle sentenze di Strasburgo*, Torino, 2007, 7 e segg.; SPERDUTI, *La Convenzione europea dei diritti dell'Uomo ed il suo sistema di garanzie*, in *Riv. Dir. Internaz.*, 1963, 174 e segg. Successivamente, a seguito della riforma costituzionale del 2001, è stata introdotta al primo comma dell'art. 117 della Costituzione la previsione secondo cui: “la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”. Si è, dunque, arrivati, in relazione alle leggi di esecuzione dei vincoli internazionali di natura pattizia, al riconoscimento di una maggiore forza di resistenza all'abrogazione rispetto a quella propria delle norme ordinarie, nonché alla qualificazione in termini di “norma interposta”. Così, RUGGIERI, *Cedu, diritto “europolitano” e diritto interno: alla ricerca del “sistema dei sistemi”*, in [www.diritticomparati.it](http://www.diritticomparati.it), 19 aprile 2013; CALVANO, *La Corte Costituzionale e la CEDU nella sentenza n. 348/2007: Orgoglio e pregiudizio?*, in *Giur. It.*, 2008, 573 segg.; CONFORTI, *La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione*, in *Giur. It.*, 2008, 565 segg.; B. RANDAZZO, *La CEDU e l'art. 117 della Costituzione. L'indennità di esproprio per le aree edificabili e il risarcimento del danno da occupazione acquisitiva*, in *Giornale dir. amm.*, 2008, 25 segg. Cfr. Corte cost., 18 luglio 2013, n. 214, in *banca dati Leggi d'Italia professionale*; Id., 22 maggio 2013, n. 92, *ivi*; id., ord., 15 novembre 2012, n. 254, in *Corriere Giur.*, 2013, 667; Id., 10 giugno 2011, n. 181, *ivi*, 2011, 1242; Id., 7 aprile 2011, n. 113, in *Giur. It.*, 2012, 5, 1022; Id., 24 Ottobre 2007, n. 348, in *Corriere Giur.*, 2008, 185; id., 24 Ottobre 2007, n. 349, *ivi*, 2008, 193.

<sup>6</sup>Tale affermazione della Corte riecheggia la c.d. “presunzione della massima espansione delle libertà costituzionali” che risale a BARILE, *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Bologna, 1984, 41 e segg.

<sup>7</sup>Cfr. Corte cost., 9 maggio 2013, n. 85, in *banca dati Leggi d'Italia professionale*; id., 25 novembre 2012, n. 264, in *Giur. It.*, 2013, 4, 769; id., 23 gennaio 2013, n. 7, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it). In dottrina, così LAMARQUE, *Las relaciones entre los ordenes nacional, supranacional e internacional en la tutela de los derechos*, cit.

<sup>8</sup>Così la Corte costituzionale si è espressa nella pronuncia in esame al punto 4.2. dei motivi di diritto.

Sicuramente la Corte costituzionale è l'organo giudiziario che meglio può svolgere tale compito, in quanto né il giudice comune italiano, né la Corte EDU potrebbero ad essa sostituirsi.

Il primo perché troppo vicino al caso concreto e, quindi, non terzo ed imparziale; la seconda perché troppo lontana dalle dinamiche e dalle logiche che caratterizzano l'ordinamento interno<sup>9</sup>.

I giudici costituzionali svolgono, pertanto, una (necessaria) funzione di garanzia dell'effettivo esercizio dell'integrazione delle tutele<sup>10</sup>, che si affianca al sindacato accentrato di convenzionalità svolto dalla Corte in via esclusiva.

D'altra parte, è stata proprio la volontà di salvaguardare l'effettività di tale funzione a spingere i giudici a stabilire che l'ingresso della CEDU nel nostro sistema, a differenza delle fonti comunitarie, dovesse avvenire mediante l'art. 117, primo comma, Cost. e nondirettamente, in base all'art. 11 Cost.

Riconosciuto, dunque, il ruolo della Corte costituzionale ai fini della realizzazione della massima espansione delle garanzie, è opportuno sottolineare che la CEDU non può mai essere causa di una diminuzione di tutela rispetto a quella già predisposta dall'ordinamento interno, dovendo semmai porsi come ampliamento delle garanzie previste a livello domestico (in particolare, dall'art. 53 Cost.)<sup>11</sup>.

Ne consegue che la richiamata doppia motivazione, posta dai giudici a base della propria decisione, rafforza il rispetto di principi fondamentali del nostro ordinamento, evidentemente lesi dalla retroattività della norma censurata.

---

<sup>9</sup> Cfr. LAMARQUE, *Gli effetti delle sentenze della Corte di Strasburgo secondo la Corte costituzionale italiana*, cit., 956 e segg.

<sup>10</sup> Secondo parte della dottrina, la Corte Costituzionale, a seguito delle rilevanti trasformazioni in materia di diritti che stanno riguardando i vertici sovranazionali ed, in particolar modo, il Consiglio d'Europa e l'Unione europea, potrebbe subire una trasformazione delle proprie funzioni. Si rinvia a CARDONE, *La tutela multilivello dei diritti fondamentali*, Milano, 2012, 186 e segg.; M. LUCIANI, *Le funzioni sistemiche della Corte Costituzionale, oggi, e l'interpretazione "conforme a"*, in *Studi in memoria di Giuseppe G. Floridia*, Napoli, 2009, 413 e segg.

<sup>11</sup> Cfr. Corte cost., 28 novembre 2012, n. 264, in *Giur. It.*, 2013, 4, 769; id., 4 dicembre 2009, n. 317, *in v.*, 2010, 8-9, 1779.

Difatti, “l’irretroattività della legge costituisce fondamentale valore di civiltà giuridica e principio generale dell’ordinamento, al quale il legislatore deve in via di principio attenersi, astenendosi dall’emanare disposizioni retroattive (...) che non trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza, o che si pongano in contrasto con valori e interessi costituzionalmente protetti, tra cui l’affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche<sup>12</sup>”.

Pertanto, la retroattività della legge, come interpretata sia dalla giurisprudenza costituzionale<sup>13</sup> sia da quella della Corte europea dei diritti dell’uomo<sup>14</sup>, è legittima solo laddove derivi da motivi imperativi di interesse generale o da difficoltà interpretative del testo e ove comunque non contrasti con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti.

Nel caso di specie, non essendo possibile individuare altri interessi di rango costituzionale, la retroattività sarebbe stata giustificata soltanto dall’interesse economico dello Stato (parte della procedura concorsuale) all’esazione di tributi, non sufficiente (da solo) a consentire l’intervento retroattivo<sup>15</sup>.

Non solo. La retroattività avrebbe comportato l’evidente contrasto con rilevanti principi costituzionali.

In primo luogo, si sarebbe concretizzata una lesione del principio di uguaglianza, che conduce al divieto di provocare disparità di trattamento (nel caso di specie tra i creditori concorrenti con lo Stato), tutelato dall’art. 3 della nostra Carta Costituzionale.

In secondo luogo, la norma censurata avrebbe condotto alla lesione del legittimo affidamento e della certezza del diritto, riconosciuti sia dalla giurisprudenza nazionale, sin dall’ormai risalente pronuncia n. 349 del 1985<sup>16</sup>, che da quella comunitaria come principi (tutelati internamente, in specie, dall’art. 3 Cost.<sup>17</sup>) che “regolano tutti i rapporti di diritto pubblico<sup>18</sup>”.

<sup>12</sup> Così F. TESAURO, *Limiti costituzionali delle leggi tributarie interpretative*, in *Corr. trib.*, 2007, 1967 e segg.

<sup>13</sup> Cfr., recentemente, Corte cost., 5 aprile 2012, n. 78, in *Corriere Giur.*, 2013, 19; id., 21 marzo 2011, n. 93, in *www.cortecostituzionale.it*; id., 9 febbraio 2011, n. 41, *ivi*.

<sup>14</sup> Cfr. Corte europea dei diritti dell’uomo, 11 dicembre 2012, *De Rosa contro Italia*; Id., 14 febbraio 2012, *Arras contro Italia*; Id., 7 giugno 2011, *Agrati contro Italia*.

<sup>15</sup> Cfr. Corte europea dei diritti dell’uomo, 25 novembre 2010, *Lilly France contro Francia*; Id., 21 giugno 2007, *Scanner de l’Ouest Lyonnais contro Francia*.

<sup>16</sup> Cfr. Corte cost., 17 dicembre 1985, n. 349, in *Giur. It.*, 1986, I,1, 1585.

<sup>17</sup> Cfr. CONTRINO, *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività “non autentica” nello statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2012, 3, 589 e segg.; PEVERINI, *La tutela del legittimo affidamento del contribuente ed il*

Il potere statale, infatti, avrebbe inciso sul giudicato fallimentare formatosi a seguito della conclusione della procedura fallimentare.

Inoltre, tali principi, che rappresentano due diversi modi di guardare allo stesso fenomeno<sup>19</sup>, sono finalizzati ad ottenere la certezza del diritto, da intendere come un'insacrificabile difesa dall'instabilità della norma<sup>20</sup>.

Ciò detto, si ritiene necessario sottolineare che probabilmente la Corte avrebbe potuto ritenere assorbito il motivo inerente alla violazione della norma esterna dall'incostituzionalità dichiarabile già per contrasto con la Costituzione<sup>21</sup>.

Tale affermazione, peraltro, trova conferma nella circostanza che, in varie occasioni<sup>22</sup>, gli stessi giudici hanno ricondotto l'incostituzionalità di determinate disposizioni, per violazione dei più volte richiamati principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto, alla lesione della sola Costituzione<sup>23</sup>.

---

*divieto di recuperare il maggior tributo accertato: riflessioni critiche*, in *Giur. It.*, 2007, 2084 e segg. Altra parte della dottrina, invece, individua il fondamento costituzionale di tali principi nella libera iniziativa economica ex art. 41 della Costituzione. Cfr. FALSITTA, *Recupero retroattivo degli "aiuti di stato" e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, in *Riv. Dir. trib.*, 2010, 663 e segg.; F. AMATUCCL, *Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2010, 2, 326 e segg. Ancora, altra dottrina riconduce il legittimo affidamento all'art. 2 della Costituzione. Si rinvia a MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, 325 e segg. Infine, alcuni Autori ricollegano la tutela del principio del legittimo affidamento agli artt. 2, 3, 13, comma 1, e 41, commi 1 e 2, della Costituzione. Così, *ex multis*, DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, 93 e segg.

<sup>18</sup>Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, XI edizione, Torino, 2011, 152 e segg.

<sup>19</sup>Cfr. CONTRINO, *Modifiche fiscali in corso di periodo e divieto di retroattività "non autentica" nello statuto del contribuente*, cit., 589 e segg.; MARCHESELLI, *Affidamento (dir. trib.)*, in *Digesto Comm.*, Aggiorn., IV, Torino, 2008, 6 e segg.

<sup>20</sup> Cfr. ALLORIO, *La certezza del diritto dell'economia*, in *Dir. econ.*, 1956, 1198 e segg.

<sup>21</sup> Cfr. LAMARQUE, *Las relaciones entre los ordenes nacional, supranacional e internacional en la tutela de los derechos*, in *La proteccion de los derechos en un ordenamiento plural*, Seminario italo - hispano - brasileno, Barcellona, 17 e 18 ottobre 2013; RUGGIERI, *Cedu, diritto "europolitano" e diritto interno: alla ricerca del "sistema dei sistemi"*, cit.

<sup>22</sup>Così, *ex multis*, Corte cost., 29 maggio 2013, n. 103, in *www.cortecostituzionale.it*; Id., 09 luglio 2009, n. 206, *ivi*, Id., 8 maggio 2007, n. 156, *ivi*; Id., 22 novembre 2000, n. 525, in *Giur. It.*, 2001, 409.

<sup>23</sup> Come sostenuto in dottrina, la Corte Costituzionale, in relazione al trattamento riservato alla CEDU, oscilla tra "un polo d'ispirazione formale - astratta", preoccupandosi di sottolineare la posizione di norma interposta propria delle norme convenzionali e "un polo assiologico - sostanziale" effettuando, come nel caso di specie, il bilanciamento dei valori costituzionali e di quelli esterni. Cfr. RUGGIERI, *Ancora in temi di rapporti tra Cedu e Costituzione: profili teorici e questioni pratiche*, in *Politica del Diritto*, 2008, 443 e segg.; Id., *Sistema*

Tuttavia, la scelta di motivare l'incostituzionalità anche in base alla violazione dell'art. 6 della CEDU risponde all'apprezzabile obiettivo, in un'ottica orizzontale e circolare, dell'internazionalizzazione delle tutele<sup>24</sup>, non rappresentando l'ordinamento sovranazionale un "potenziale aggressore" del sistema interno.

Peraltro, al fine di addivenire alla logica dell'integrazione, si rende necessario il superamento del principio della separazione delle competenze e, dunque, delle varie fonti, andando oltre la diversa posizione assunta dalla Costituzione e dalla CEDU all'interno della gerarchia delle fonti<sup>25</sup> e rivolgendo piuttosto l'attenzione alla loro conformità e congruità di posizione rispetto all'obiettivo sostanziale dato dal raggiungimento del massimo grado di tutela.

---

*integrato di fonti e sistema integrato di interpretazioni, nella prospettiva di un'Europa unita, in "Itinerari" di una ricerca sul sistema delle fonti. XIV. Studi dell'anno 2010, Torino, 2011, 207 e segg.*

<sup>24</sup>RUGGIERI, *Carte internazionali dei diritti, Costituzione europea, Costituzione nazionale: prospettive di ricomposizione delle fonti in sistema*, relazione all'incontro di studio su "La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo", organizzato dal Consiglio Superiore della Magistratura, Roma, 28 Febbraio- 2 Marzo 2007 5 e segg.

<sup>25</sup> E' stata evidenziata, in proposito, la necessità di superare la cd. "crosta delle forme": così COSTANZO, MEZZETTI, RUGGIERI, *Lineamenti di diritto costituzionale dell'unione europea*, Torino, 2010, 283.