

DISCIPLINA DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA IN RAFFRONTO CON LA DISCIPLINA DELLE OBBLIGAZIONI DI DIRITTO PRIVATO (*)

1. Introduzione.

1.1. - La prima parte di questo incontro di studio sui rapporti tra diritto tributario e diritto civile è stata dedicata alla fattispecie normativa da cui l'obbligazione scaturisce – osservata nell'ottica dell'interpretazione delle disposizioni fiscali che fissano la fattispecie – mentre questa seconda è dedicata all'esame dell'obbligazione tributaria, vale a dire l'effetto giuridico soggettivo in cui si realizza l'imposta, ovvero il debito d'imposta.

A tale riguardo, dobbiamo subito precisare che l'analisi non toccherà talune problematiche, e in particolare quelle relative:

- al tema della “nascita” (o, secondo taluni, della mera “fonte”) dell'obbligazione tributaria;
- alle ulteriori situazioni che sorgono nel fenomeno impositivo oltre all'obbligazione tributaria, non necessariamente collegate in modo funzionale ad essa, quali **obblighi formali** a carico del contribuente (ad es., la presentazione della dichiarazione o la tenuta delle scritture contabili) o di terzi (ad es., gli obblighi di comunicazione che gravano sugli intermediari finanziari), **obbligazioni accessorie** (ad es., gli interessi moratori, l'indennità di mora, le sanzioni), **poteri e facoltà** dell'Amministrazione finanziaria, obbligazioni a carico del **sostituto** e del **responsabile di imposta**. Si tratta di un'ampia gamma di situazioni soggettive, sia passive che attive, che vengono ritenute da una parte della dottrina di rilevanza tale da porre in secondo piano la stessa nozione di obbligazione tributaria, cui andrebbe preferita – anche per le differenze strutturali rispetto alla normale obbligazione pecuniaria – l'espressione “situazioni soggettive tributarie” (LA ROSA).
- ad altri aspetti del rapporto tra diritto tributario e diritto civile, tra cui:
 - o la problematica della **diretta dislocazione in sede civilistica di norme tributarie** (si pensi, ad esempio, alla disciplina dei privilegi del fisco, contenuta agli artt. 2752, 2758, 2759, 2771 e 2772 c.c.);
 - o il **richiamo della disciplina civilistica al fine di variarne l'ambito di applicazione** (ad es., estendendo le disposizioni in tema di contabilità “*anche ai soggetti che, a norma del codice civile, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili*” ex art. 18, co. 1, d.p.r. 600/1973, oppure attribuendo la rappresentanza dei soggetti diversi dalle persone fisiche a quelle persone che ne abbiano l'amministrazione anche solo di fatto, quando tale rappresentanza “*non sia determinabile secondo la legge civile*” ex art. 62, d.p.r. 600/1973);
 - o il rinvio in forma implicita e in forma esplicita;
 - o il rapporto tra soggettività civilistica e soggettività tributaria;
 - o la natura pubblicistica o privatistica della rivalsa;
 - o il rapporto tra le regole civilistiche relative ai componenti patrimoniali e reddituali del bilancio e le regole fiscali.

* Testo della relazione tenuta al Seminario di studio “Le relazioni pericolose tra diritto civile e diritto tributario”, Corte di Cassazione, 18 aprile 2018.

Scopo di questa relazione è infatti di esaminare la sola problematica del **rapporto tra obbligazione tributaria e codice civile**: si pensi, ad esempio, all'applicazione delle norme civilistiche in tema di solidarietà, prescrizione e decadenza, compensazione, interessi anatocistici, successione nel debito d'imposta, ripetizione dell'indebitito e via dicendo.

1.2. - La premessa è che nonostante l'obbligazione tributaria sia ascrivibile al *genus* delle **obbligazioni di diritto pubblico** – posto che lo Stato interviene come soggetto di diritto pubblico – è pacificamente ammessa l'applicabilità delle norme civilistiche disciplinanti l'obbligazione: sotto il profilo “strutturale”, del resto, non vi sarebbe alcuna differenza, fermo restando che la disciplina dell'obbligazione tributaria è di fonte esclusivamente legale e, come tale, sottratta all'autonomia negoziale delle parti. Peraltro, il codice civile ben si presta in tal senso, per la misura copiosa in cui i complessi di norme “generali” sono ivi presenti, tra cui gli artt. 1173-1320 sulle obbligazioni “in generale”, astrattamente suscettibili di ascrivere all'area del “diritto comune” dei rapporti con contenuto patrimoniale anche tra soggetti non posti su posizioni di eguaglianza. Altrettanto non accade, invece, in altri ordinamenti (ad es., quello tedesco), dove la natura pubblicistica del rapporto e l'espressa codificazione della disciplina dell'obbligazione tributaria e del rapporto d'imposta, vengono ritenute preclusive dell'applicabilità della normativa civilistica all'obbligazione tributaria.

Il nostro legislatore, però, non si è mai rimesso puramente e integralmente alla disciplina del codice civile, bensì ha fornito una propria disciplina sia pure non autosufficiente, senza però a sua volta dare indicazioni di carattere generale circa le modalità di integrazione di tale disciplina, come accade, ad esempio, nell'ordinamento spagnolo, il cui art. 9, co. 2, della *Ley general tributaria* statuisce che “*Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común*” (o nello stesso ordinamento italiano, con riferimento al processo tributario e al rinvio al c.p.c. ivi contenuto).

In assenza sia di una disciplina dell'obbligazione contenuta in un “codice tributario”, sia di indicazioni generali sul rapporto con il diritto civile (*rectius*, comune), il problema di come “integrare” la disciplina non autosufficiente viene pertanto rimesso alle ricostruzioni degli interpreti.

A tale riguardo, la questione di fondo che si pone in ordine al rapporto tra la disciplina dell'obbligazione tributaria e quella prevista per le obbligazioni dal Titolo primo del Libro quarto del codice civile è, in particolare, se quest'ultima disciplina trovi **applicazione diretta** ovvero **analogica nel diritto tributario**.

Il tema si riallaccia a quello dell'**autonomia del diritto tributario** rispetto alle altre branche dell'ordinamento, tanto è che (anche) in tale prospettiva si è affermato che le “lacune” del diritto tributario non possano essere colmate direttamente con le norme del codice civile – potendo l'obbligazione tributaria essere disciplinata direttamente solo dalle norme tributarie – imponendosi, invece, il **ricorso allo strumento analogico** (FREGNI).

Si è, tuttavia, altrove affrontato diffusamente il profilo dell'autonomia del diritto tributario (MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cap. I), giungendo alla conclusione della difficoltà, da un lato, di pervenire all'individuazione di un sistema organico e, dall'altro, di negare l'interdipendenza del diritto tributario dagli altri rami del diritto, con la conseguente difficoltà di ravvisare una sua autonomia nel senso pieno del termine.

In tale prospettiva, sembra, dunque, tuttora preferibile l'impostazione tradizionale che vede le norme del diritto tributario che disciplinano l'obbligazione tributaria quali

norme speciali rispetto alle norme del codice civile, ove espressive di norme generali del diritto delle obbligazioni – di “diritto comune” – applicabili nel diritto tributario per quegli aspetti dell’obbligazione d’imposta privi di disciplina specifica; ciò, tuttavia, non “in automatico”, dovendosi sempre verificare che la disciplina civilistica **non risulti incompatibile con la particolare natura dell’obbligazione tributaria** e con i **principi che presiedono alla materia tributaria**.

Tale ultima, imprescindibile, condizione, da un lato avvicina la tesi dell’applicazione diretta a quella dell’applicazione analogica, poiché anche questa presuppone, comunque, oltre all’assenza di una specifica regolamentazione tributaria, un **giudizio simile a quello di “compatibilità”**; dall’altro, e nella stessa prospettiva della “compatibilità”, impone una costante attenzione ai principi operanti nella materia tributaria.

Da ciò risulta che l’applicazione delle regole civilistiche:

- richiede di verificare se le “scelte” del legislatore tributario in materia che a vario modo si intersechino con esse, risultino espressione di una chiara autonomia (ad es., in tema di presunzione di solidarietà *ex art. 1294 c.c.: infra*, par. 2.2.), oppure sintomo di una specifica ed eccezionale regolazione tale da non compromettere l’applicabilità delle regole civilistiche alle ipotesi non specificamente regolate (ad es., in tema di solidarietà *ex art. 65, d.p.r. 600/73: infra*, par. 3.2.);

- deve essere sempre informata, nel caso di più legittime opzioni interpretative, al **rispetto del principio di capacità contributiva** (si pensi, ad es., al tema della solidarietà passiva e dell’art. 1306, co. 2, c.c., al fine di pervenire quanto più possibile ad un’uniforme definizione del presupposto nonostante la riconosciuta esistenza di una pluralità di rapporti obbligatori suscettibili di proprie e distinte vicende: *infra*, par. 2.3.; o al tema della responsabilità delle beneficiarie di scissioni: *infra*, par. 3.4.);

- richiede altresì di verificare, in caso di scelta legislativa nettamente divergente, di regola in nome dell’interesse fiscale, se essa sia **conforme ai principi costituzionali** che informano la materia tributaria (ad es., in materia di capacità contributiva o di diritto di difesa o più in generale in materia di eguaglianza e ragionevolezza), se del caso sollevando q.l.c.;

- deve tenere conto dei limiti derivanti dal **principio di indisponibilità** del credito tributario (ad es., in tema di delegazione, espromissione, novazione, remissione, rinuncia, ecc.: *infra*, par. 3.6 e 4.4) o di altri limiti espressamente previsti dalla legge tributaria (ad es., in tema di acollo liberatorio);

- non deve enfatizzare l’autonomia del diritto tributario – peraltro, come visto, non di certo “piena” – per legittimare interpretazioni “pro-fisco” che conducano ad una disciplina differenziata irragionevole rispetto al diritto comune dell’obbligazione (ad es., ipotizzando: una responsabilità per l’intero e non *pro-quota* delle beneficiarie della scissione: *infra*, par. 3.4.; una “interruzione” della decadenza per effetto della notifica di atti impositivi ad altri coobbligati: *infra*, par. 2.5.; una responsabilità solidale per le ritenute a titolo di acconto non prevista dalla legge: *infra*, par. 2.6.) o dei soggetti in astratto suscettibili di essere titolari di una capacità giuridica ai fini tributari, che presentino cioè un’attitudine alla titolarità di situazioni giuridiche soggettive proprie del diritto tributario (ad es., ipotizzando la “soggettività” di organizzazioni evidentemente appartenenti a terzi, quali la stabile organizzazione);

- deve tenere conto dei profili procedurali propri della materia tributaria (ad es., in tema di compensazione: *infra*, par. 4.5.).

2. La solidarietà passiva.

2.1. - Uno dei temi classici sul quale il tema qui in esame ha da sempre avuto un terreno applicativo tanto fecondo quanto contrastato è quello della solidarietà passiva, del quale mi limiterò ad evidenziare talune questioni.

2.2. - La prima questione attiene alla **fonte della solidarietà passiva**, che è controversa.

Infatti, mentre taluni (A.D. GIANNINI, FANTOZZI) **ritengono applicabile la presunzione di solidarietà l'art. 1294 c.c.**, ai sensi del quale “*i condebitori sono tenuti in solido, se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente*”, posto che non solo non esiste alcuna legge tributaria che escluda la solidarietà, ma molte ve ne sono che espressamente la sanciscono; altri (MICHELI, TREMONTI, TESAURO, TINELLI, PICCIAREDDA), **lo escludono** perché le norme del codice civile non si applicherebbero sempre all'obbligazione tributaria; perché non esisterebbe alcuna specifica ragione per la quale quella norma del codice civile, dettata per le obbligazioni civilistiche, dovrebbe essere applicata all'obbligazione tributaria; perché ciò contrasterebbe con il principio di riserva di legge; perché se al diritto tributario si applicasse la norma del codice civile sarebbero superflue le disposizioni delle leggi tributarie che stabiliscono la solidarietà; perché la presunzione di solidarietà del 1294 c.c. è assistita da una derogabilità per volontà delle parti che nel diritto tributario non è ammissibile. Il legislatore si preoccuperebbe, dunque, sempre, nel disciplinare le varie imposte, di indicare i soggetti passivi e di stabilire quando sono tenuti in solido, sicché – in definitiva – il problema dell'applicabilità dell'art. 1294 c.c. sarebbe privo di rilevanza pratica.

Quest'ultima tesi è certamente da accogliere e dimostrata dall'esistenza di tributi – ad es., l'IMU – dove la presenza di più comproprietari determina pacificamente un'obbligazione divisibile. A ciò va aggiunta l'esistenza di numerose ipotesi di solidarietà tributaria dipendente in cui difettano sia la *eadem causa obligandi* che la *eadem res debita* posti a fondamento della solidarietà nel diritto civile.

2.3. - La seconda questione attiene al come conciliare la pluralità delle obbligazioni con l'unitarietà del presupposto sotto il particolare profilo dell'applicabilità dell'art. 1306, co. 2, c.c. e del litisconsorzio.

E' noto infatti che la tesi interpretativa della c.d. “supersolidarietà tributaria”, il cui scopo era di raggiungere l'unitarietà nella definizione del presupposto, fu **dichiarata incostituzionale** (48/1968, 139/1968) per violazione degli artt. 24 e 113 Cost. (dunque, con una sentenza interpretativa di accoglimento), risolvendosi essa, quando applicata agli atti di accertamento emanati dal Fisco, in una limitazione del diritto dei soggetti non notificati a far valere in giudizio le proprie ragioni. La prassi degli uffici era in effetti quella di rivolgersi al coobbligato meno interessato nei rapporti interni per notificargli un atto di accertamento che, se non impugnato, diventava definitivo per tutti gli altri e consentiva la riscossione.

La Corte costituzionale, nelle sentenze citate, non esclude tuttavia la qualificazione unitaria del rapporto solidale, ma solo che potesse raggiungersi tale risultato tramite la teoria della c.d. “supersolidarietà tributaria”, togliendo essa “*ad alcuni condebitori di un tributo ogni possibilità di difesa autonoma del proprio interesse*”.

A questo punto, si aprono **due possibili scenari**.

Da un lato, quello di configurare il rapporto di solidarietà in **termini non diversi dal**

diritto civile, preoccupandosi soltanto di garantire a ciascun partecipante il diritto di difesa; dall'altro, quello di cercare di pervenire ad un **accertamento unitario, seppure secondo modalità differenti da quelle corrispondenti alla teoria della supersolidarietà**, distaccandosi dalla solidarietà quale disciplinata in sede civilistica. Successivamente, la giurisprudenza (Cass., SS.UU., 2580/1973) e la dottrina si sono orientate nel ritenere applicabili le **regole civilistiche in tema di solidarietà**, con la conseguenza che il riferimento alla **pluralità dei rapporti obbligatori** consente pacificamente che ciascuno di essi abbia vicende diverse da quelle degli altri.

I principi di fondo della disciplina civilistica trovano, dunque, applicazione anche nel diritto tributario: gli effetti degli atti compiuti da o nei confronti di un condebitore, se **favorevoli**, possono estendersi agli altri condebitori; se **sfavorevoli**, non si estendono; se **neutri**, si estendono se l'interessato vuole profittarne.

L'atto di accertamento produce così effetti soltanto nei confronti dei **sogetti** cui è stato notificato, sicché l'Amministrazione finanziaria, se vuole preservare la garanzia sostanziale della moltiplicazione dei patrimoni aggredibili, deve notificare l'accertamento a tutti i coobbligati. L'unica semplificazione la si ha relativamente agli **atti della riscossione**, per la procedura con cui l'iscrizione a ruolo è portata a conoscenza dei coobbligati in solido: infatti, quando vi sono più soggetti obbligati in solido e "cointestatari" di una medesima partita di ruolo, il concessionario non è tenuto a notificare la cartella di pagamento a tutti, ma può notificarla solo al primo intestatario. L'art. 11, co. 1, L. 151/1991, come modificato dal d.lgs. 193/2001, dispone infatti che "*Se i soggetti sono solidalmente tenuti al pagamento delle tasse, delle imposte dirette, dei tributi erariali ... la cartella di pagamento è notificata soltanto al **primo intestatario** della partita iscritta a ruolo; a ciascuno degli altri soggetti tenuti in solido ... invia una comunicazione informandolo del contenuto della notifica*".

Oltre al problema dei soggetti cui l'accertamento non è stato notificato e nei confronti dei quali non produce effetti (con il conseguente problema in sede di regresso, di cui si dirà successivamente), c'è poi il problema delle **vicende che possono interessare i soggetti destinatari della notifica**, i quali potrebbero **sia non impugnare**, divenendo l'accertamento pertanto definitivo, **sia impugnare** l'avviso ed alternativamente ottenere l'annullamento parziale o totale dell'avviso oppure vederne confermata integralmente la legittimità.

Ciò con un **duplice risvolto**: quello dei **rapporti con l'Amministrazione finanziaria** e quello dei **rapporti tra coobbligati**.

In linea generale, stante l'autonomia delle obbligazioni, l'impugnazione o la mancata impugnazione dell'accertamento producono effetti soltanto nei confronti del coobbligato che ha tenuto il relativo comportamento, con la possibilità pertanto di giungere a **definizioni diverse del medesimo presupposto di imposta**.

Tuttavia, l'**art. 1306, co. 2, c.c.**, prevede l'**effetto estensivo intersoggettivo del giudicato**, nel senso che rende possibile ai coobbligati che abbiano impugnato di avvalersi del **giudicato più favorevole** ottenuto da altro coobbligato (compresa la radicale invalidità dell'atto di accertamento per carenza di motivazione: Cass., 10217/2016).

Si tratta di una norma che presenta una serie di problemi, perché da un lato presuppone la conoscenza del giudicato favorevole da parte del coobbligato solidale, dall'altro incontra il limite del diverso giudicato (di natura sostanziale o processuale) ottenuto dall'altro coobbligato, che preclude a costui la possibilità di avvalersi del giudicato più favorevole (Cass., 5726/2016; 10217/2016).

Quid iuris, tuttavia, per il **limite della definitività per mancata impugnazione** da

parte dell'altro coobbligato?

La giurisprudenza ha prima sostenuto l'impossibilità per il coobbligato non impugnante di avvalersi dell'art. 1306, co. 2, c.c. (Cass., 1725/1989), per poi mutare opinione (Cass., 4725/1988 e 2575/1990).

Gli argomenti addotti a tal fine riguardano: generici principi di correttezza e di imparzialità della pubblica amministrazione; il rispetto del principio di capacità contributiva, posto che una diversa interpretazione aprirebbe inevitabilmente la via a sospetti di incostituzionalità; profili peculiari ai singoli tributi cui la controversia si riferiva (segnatamente alle interrelazioni tra valori accertati ai fini INVIM e imposta di registro); il coordinamento tra gli artt. 1306 e 1292, co. 1, c.c., posto che quest'ultima norma verrebbe ad essere elusa se si consentisse all'Amministrazione finanziaria di rivolgersi al contribuente inerte per riscuotere una somma maggiore di quella che, se nel frattempo fosse stata pagata dall'altro condebitore, avrebbe estinto per intero il credito.

Sul punto è infine intervenuta la Cassazione a Sezioni Unite (7053/1991) riconoscendo la **possibilità anche del coobbligato non impugnante** di avvalersi del giudicato reso nei confronti di altro coobbligato, con le seguenti limitazioni:

(i) la sussistenza – evidentemente non riscontrabile nel caso del coobbligato non impugnante – di un **giudicato di segno opposto** (secondo Cass., 13997/2002 e 18025/2004, anche di mero rito – *contra*, Cass., 7053/1991 e Cass., 4855/1991 – con una posizione assolutamente condivisibile, trattandosi di caso assimilabile, sotto il profilo sostanziale, alla definitività per mancata impugnazione, non essendovi alcun accertamento di “merito”);

(ii) la circostanza che il giudicato favorevole sia basato su **ragioni personali**;

(iii) l'**avvenuto pagamento** dell'imposta (adempimento) in base ad un accertamento reso definitivamente per mancata impugnazione; la giurisprudenza successiva ha tuttavia affermato (Cass., 4855/2001; 4531/2009; 4641/2011; 2231/2018) che il pagamento non **spontaneo** bensì effettuato **per evitare la procedura esecutiva** non vale – in quanto comportamento non liberamente assunto – quale rinuncia a far valere l'infondatezza della pretesa fiscale e, pertanto, non pregiudica l'applicazione dell'art. 1306, co. 2, c.c.

Se l'irrelevanza del pagamento da riscossione elimina l'ingiustizia rispetto all'ipotesi di chi era destinatario dell'atto della riscossione dopo il formarsi del giudicato favorevole – in tal caso direttamente contestabile – resta tuttavia il problema dell'**adempimento spontaneo**. In effetti, quella della Cassazione dovrebbe essere una lettura dell'art. 1306 c.c. alla luce del principio di capacità contributiva, che comporta la necessità di identificare le preclusioni in quelle esclusivamente di tipo “processuale” (Cass., 10613/2000), mentre la mancata impugnazione ha natura extra-processuale. Non si comprende, allora, per quale motivo all'**adempimento** non dovrebbe essere riconosciuta medesima natura sia esso spontaneo o meno, né si può certamente ad esso ricollegare un effetto di acquiescenza espressa, tenuto conto che il contribuente potrebbe ad esempio pagare per evitare le sanzioni per omesso o ritardato pagamento o l'inizio di una esecuzione che potrebbe comportare effetti per lui pregiudizievoli (ad es., in termini di reputazione). Insomma, il pagamento rappresenta un fatto del tutto “neutro”, come peraltro ha evidenziato la giurisprudenza costituzionale in tema di diritto al rimborso a seguito di norma di interpretazione autentica (Corte cost., 416/2000).

Resta tuttavia sullo sfondo il problema che la formula dell'art. 1306, co. 2, c.c. sembra indicare solo la possibilità di opporsi all'Amministrazione quando vi è il giudicato favorevole ottenuto da altro condebitore, cioè in via “di eccezione” (ad es., in sede di impugnazione della cartella di pagamento: Cass., 7651/2016), sicché ciò costituirebbe un pro-

blema per l'ottenimento di un rimborso "in via d'azione", quando cioè il contribuente abbia già pagato.

Tornando al tema generale della applicabilità dell'art. 1306, co. 2, c.c., autorevole dottrina (RUSSO) **ha criticato tale giurisprudenza**, ritenendo che la soluzione di una **uniforme definizione del presupposto** (sulla cui base Cass. 7053/1991 motiva l'applicabilità del 1306, co. 2, c.c.) vada perseguita con il coinvolgimento di tutti, in ogni momento e fase, e quindi nella prospettiva del **litisconsorzio necessario**. La regola civilistica dell'art. 1306 c.c., per la quale il giudizio intorno all'esistenza e alla entità dell'obbligazione non richiede la necessaria partecipazione di tutti i coobbligati, sarebbe un'anomalia giustificata dalla natura privatistica delle obbligazioni cui essa è diretta e dunque **non direttamente applicabile in materia tributaria**, le cui obbligazioni hanno natura pubblica e si caratterizzano per l'unitarietà del fatto costitutivo, che richiederebbe appunto l'applicazione del litisconsorzio necessario. Non sarebbero invece a tal fine idonee né la riunione dei processi, né la chiamata in causa del condebitore notificato al fine di giungere al *simultaneus processus*, poiché esse presuppongono lo stesso stato e grado del giudizio.

L'appena ricordata critica alla tesi della giurisprudenza non è condivisa da altri Autori, ora in quanto l'applicabilità del litisconsorzio necessario sarebbe contraddetta dal ricorso alla disciplina civilistica delle obbligazioni solidali e dalla considerazione che dallo stesso art. 1306 c.c. si desume testualmente la frazionabilità del giudizio (FANTOZZI); ora in quanto non necessariamente tutti i soggetti adempiono in modo differente all'unica obbligazione cui sono tenuti solidalmente e comunque in modo da non consentire all'ente impositore di notificare un "unico accertamento" e nessuna norma e nessun principio di diritto tributario impedirebbero a ciascun soggetto di valutare autonomamente l'accertamento che gli è stato notificato e di regolarsi nel modo ritenuto più conveniente; il litisconsorzio necessario sarebbe dunque semmai un "auspicio *de jure condendo*" (FALSITTA).

Il problema di una **uniforme definizione del presupposto** è peraltro da tempo presente alla giurisprudenza costituzionale, che ha sostenuto (473/1995) la possibilità di invocare, da parte dei venditori ai fini INVIM (tributo ormai soppresso), il giudicato formatosi nei confronti degli acquirenti ai fini del registro, poiché "*il principio di eguaglianza impone che se il valore di uno stesso immobile viene riconosciuto per ragioni obiettive nei confronti di un debitore d'imposta, esso non può essere diverso ove si tratti del contribuente di altra imposta connessa e nello stesso contesto che pur si riferisce al trasferimento dello stesso bene*". Si va dunque addirittura oltre l'art. 1306, co. 2, c.c., che viene esteso sino a ricomprendere anche **ipotesi non riconducibili alla solidarietà** (*contra*, Cass., 7053/1991, che aveva ritenuto trattarsi di "distinte obbligazioni").

La **Corte di cassazione** (10613/2000; 13800/2000; 24063/2011; 9126/2014) ha tuttavia espressamente sostenuto la **non configurabilità**, stante la presenza di distinti rapporti obbligatori e distinti rapporti processuali, di una situazione di **litisconsorzio necessario** e, dunque, la non "riunibilità" d'ufficio dei processi.

A tale riguardo, occorre adesso riflettere se tale orientamento sia stato superato da quella recente giurisprudenza della Cassazione, che ha ritenuto (1052/2007) che il principio di capacità contributiva esiga l'unicità dell'accertamento giudiziario **che investa una pluralità di soggetti e sia impugnato in riferimento alle sue "ragioni unitarie"**; sicché ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nell'unicità della fattispecie costitutiva una pluralità di soggetti, e il ricorso pro-

posto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente (ad es., una esenzione personale), ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori, ricorre un'ipotesi di **litisconsorzio necessario** nel processo tributario ai sensi dell'art. 14, co. 1, d.lgs. 546/1992 (cap. I, par. 1, punto vi).

Tuttavia, come la stessa Corte sottolinea nella citata sentenza, l'art. 14 si muove in una **prospettiva diversa da quella in cui si collocano le regole relative all'obbligazione solidale**, obbligazione la cui (eventuale) sussistenza non realizza un presupposto per l'applicazione di tale disposizione. In particolare, essa evidenzia che nel caso di specie si trattava di un problema di soggetti titolari di un diritto reale su porzioni di un bene il cui valore era stato determinato dall'ufficio unitariamente, e che la questione della solidarietà "*sembra porre problemi relativi al rapporto tra giudicati (ed eventualmente legittimare un intervento nel processo ai sensi del co. 3 dell'art. 14)*".

La Cassazione, dunque, non pare superare l'orientamento consolidato per il quale in materia tributaria la solidarietà tra più soggetti tenuti al pagamento del tributo **non fa sorgere un rapporto unico ed inscindibile, ma una pluralità di rapporti obbligatori di identico contenuto**, che non danno pertanto luogo ad una situazione processuale di litisconsorzio necessario.

Va tuttavia rilevato che il litisconsorzio non esce completamente di scena, poiché secondo la giurisprudenza, l'intervento nel processo del coobbligato solidale – possibilità prospettata dalla richiamata sentenza – avrebbe l'effetto di determinare proprio un'ipotesi di "causa inscindibile" ai sensi dell'art. 331 c.p.c., con conseguente configurabilità di un **litisconsorzio necessario in grado di appello**, onde evitare – anche tenuto conto che tutti i soggetti "*sono coinvolti in una vicenda impositiva unica*" – possibili giudicati contrastanti in ordine alla stessa materia e nei confronti di quei soggetti che siano stati parti del giudizio (Cass., 4597/2018).

2.4. - Una terza questione riguarda il regime della responsabilità solidale che discende dal codice civile.

Vi è infatti una responsabilità solidale dipendente che discende dalle **stesse regole generali civilistiche**, qual è la **responsabilità dei soci delle società semplici e delle società in nome collettivo e dei soci accomandatari delle società in accomandita**, che rispondono solidalmente ed illimitatamente dei debiti delle società e, quindi, anche dei debiti di natura fiscale (art. 2267, 2291 e 2313 c.c.). Tale responsabilità solidale vale limitatamente al periodo in cui si è stati soci (*rectius*, ex art. 2290 c.c., sino al momento in cui la **cessione della quota** sia stata iscritta nel registro delle imprese o i terzi ne abbiano avuto conoscenza: Cass., 3946/2011) e comunque nei soli rapporti con i creditori sociali, sicché del pagamento di eventuali **debiti sociali (anche fiscali)** emersi successivamente non potranno essere tenuti indenni né la società, né gli acquirenti la quota, a meno che il cedente non abbia garantito agli acquirenti l'inesistenza di debiti sociali (Cass., 25123/2010).

Questione distinta è quella relativa ai **debiti tributari del socio**, in specie derivanti dall'imputazione ai fini IRPEF per trasparenza dei redditi della società, che costituiscono invece debito proprio, sicché l'eventuale maggior reddito emerso in sede di accertamento sarà imputato esclusivamente al soggetto che rivestiva la carica di socio nel periodo di imposta interessato (*rectius*, alla data della sua chiusura, senza considerare le variazioni in corso d'anno: Ris., 157/E/2008; Cass., 19238/2003).

2.5. - Una quarta questione attiene al rapporto tra art. 1310 c.c. e decadenza.

Essa si lega, per quanto qui di interesse, soprattutto all'ipotesi dei **soggetti cui non sia stato notificato** l'atto, posto che il coobbligato notificato che abbia assolto il tributo per l'intero potrebbe vedersi opporre in sede di regresso la mancata notifica dell'atto di accertamento.

Quindi, la separazione delle vicende relative ai diversi rapporti obbligatori – conseguenza della disciplina civilistica – potrebbe comportare limiti quantitativi nell'esercizio del regresso, con il rischio di assolvere il tributo in misura non corrispondente alla propria capacità contributiva.

Ebbene, per risolvere il problema, il coobbligato che abbia ricevuto la notifica potrebbe far notificare l'atto agli altri coobbligati, giovandosi peraltro di quella giurisprudenza che ritiene che l'atto (avviso di accertamento, avviso di liquidazione, cartella di pagamento) notificato ad uno dei coobbligati **interrompa i termini (di decadenza)** nei confronti dei tutti i coobbligati (Cass., 2545/2018; 13248/2017; 24322/2014; *contra*, 16945/2008 e 29845/2017), estendendo sulla base della "specialità" della disciplina tributaria, alla decadenza la norma civilistica prevista per la prescrizione (art. 1310 c.c.), con un'interpretazione peraltro implicitamente avallata dalla Corte costituzionale (214/1974).

Si tratta, tuttavia, di tesi non condivisibile, considerati sia la netta differenza concettuale tra i due predetti istituti nel diritto tributario, sia il chiaro disposto dell'art. 2964 c.c., che espressamente esclude l'applicabilità dell'interruzione alle fattispecie di decadenza, sia, infine, l'avvenuta eliminazione, nel codice civile del 1942, di ogni ipotesi di propagazione degli effetti sfavorevoli nei riguardi degli obbligati solidali per atti posti in essere nei confronti di uno soltanto, che conferma il carattere eccezionale dell'art. 1310 c.c..

2.6. - Un quinta ed ultima questione riguarda le ritenute a titolo di acconto, con specifico riferimento a due ipotesi.

2.6.1. - La prima ipotesi è quella del sostituto che **effettua la ritenuta, ma non la versa**: in tale ipotesi, il sostituto dovrebbe avere pieno diritto a scomputare la ritenuta subita e il Fisco dovrebbe agire nei soli confronti del sostituto, essendo l'obbligazione del sostituto del tutto autonoma e distinta da quella del sostituto.

Tuttavia, la **giurisprudenza di legittimità** (Cass., 14033/2006; 24962/2010; 8654/2011; 23121/2013; 24611/2014; 12076/2016; 12113/2017) ha ritenuto che il mancato versamento delle ritenute a titolo di acconto (accompagnato, conseguentemente, dal mancato rilascio dal parte del sostituto della relativa certificazione), **non ne consentirebbe lo scomputo** da parte del sostituto, il quale dovrebbe invece ritenersi **coobbligato in solido** con il sostituto ai sensi dell'art. 1294 c.c., con **diritto di regresso** verso il sostituto che, dopo avere eseguito la ritenuta, non l'abbia versata al Fisco.

Anzi, in talune sentenze (Cass., 23121/2013; 9933/2015), l'affermazione in ordine alla sussistenza di una responsabilità solidale nella sostituzione tributaria viene addirittura generalizzata e riferita anche all'ipotesi di ritenuta a titolo di imposta (*contra*, Cass., 24962/2010; 2611/2000).

Si tratta di tesi non condivisibile, non solo perché fa discendere direttamente la solidarietà dall'art. 1294 c.c. – mentre, come argomentato, spetta al legislatore individuarne le ipotesi – ma in quanto da un lato contraria alla stessa natura della sostituzione di acconto (poiché le obbligazioni derivano da **fatti ben distinti**, non essendo pertanto concepibile una responsabilità solidale) e, dall'altro, contrastante con l'espressa responsabilità solidale disposta dall'art. 35, d.p.r. 602/1973 per le sole ritenute a titolo di imposta non operate, né versate.

In tal senso, merita dunque apprezzamento la **contraria giurisprudenza di merito** e la stessa **prassi dell'Amministrazione finanziaria**, che ha ammesso, in assenza della certificazione rilasciata dal sostituto, la possibilità di fornire ampia prova da parte del contribuente di avere subito la ritenuta, tramite esibizione congiunta della fattura e della relativa documentazione, proveniente da banche o altri intermediari finanziari, idonea a comprovare l'importo del compenso netto effettivamente percepito, al netto della ritenuta (Ris., 68/E/2009); posizione, quest'ultima, richiamata e fatta propria da recente giurisprudenza di legittimità (Cass., 14138/2017), che correttamente individua quale unica condizione della legittimità dello scomputo delle ritenute nel fatto che esse siano state "operate" (art. 22, d.p.r. 600/1973) – disinteressandosi del versamento – ed ammette la prova dell'avvenuta effettuazione con mezzi equivalenti da parte di chi la ritenuta ha subito.

2.6.2. - La seconda ipotesi è quella in cui il sostituto non dichiara i relativi redditi, nel qual caso il Fisco, nel caso in cui ritenga il reddito imponibile, potrà agire nei confronti di ambedue.

Anche in questo caso, tuttavia, da un lato, il Fisco non potrebbe pretendere due volte l'imposta e, dall'altro lato, resterebbe fermo il diritto del sostituto alla rivalsa successiva.

Deve in ogni caso escludersi anche qui una responsabilità solidale rispetto all'ammontare della ritenuta, pur affermata dalla Cassazione (10613/2000; 10082/2003) "*stante l'unicità della prestazione, almeno fino a concorrenza della ritenuta dovuta*", trat-tandosi di obbligazioni distinte: la prima relativa alla ritenuta non operata, la seconda relativa all'imposta corrispondente ai redditi non dichiarati (l'art. 1292 c.c. infatti, subordina l'esistenza della coobbligazione al fatto che vi sia una "medesima prestazione").

Ad avviso di parte della dottrina, questa ultima dovrebbe intendersi pur sempre "al netto" della ritenuta non effettuata né versata (TESAURO): di contrario avviso è la giurisprudenza, che ritiene riscuotibile in capo al sostituto tutta l'imposta dovuta, ora trattandosi di una obbligazione distinta, con piena legittimità dell'accertamento spiccato nei confronti del solo sostituto percettore del reddito (Cass., 2212/2000), ora in quanto si tratterebbe di un "obbligato solidale d'imposta e quindi soggetto al potere di accertamento e a tutti i conseguenti oneri" (Cass., 5020/2003).

Si evidenzia, tuttavia, una certa confusione nella giurisprudenza: ora nel fondamento della responsabilità del sostituto (ad es., Cass., 8316/2009, relativa a ritenute a titolo di acconto non operate né versate ed a redditi non dichiarati, che richiama Cass., 14033/2010, relativa, come visto, a ritenute effettuate ma non versate); ora sul piano dei rapporti tra processi, avendo la giurisprudenza talvolta affermato che l'uno subirebbe gli effetti del giudicato formatosi sull'eventuale giudizio instaurato dall'altro (Cass., 10613/2000) ed altre volte che si dovrebbe rinvenire in tale ipotesi una forma di litisconsorzio necessario, con conseguente annullamento dell'eventuale decisione emessa senza l'intervento dell'altro coobbligato (Cass., 12991/1999); ora, infine, sulla impossibilità di pretendere due volte il pagamento, facendosi discendere dalla solidarietà passiva l'effetto estintivo del pagamento dovuto da uno dei coobbligati (Cass., 10613/2000).

3. La successione nel debito d'imposta e le altre modificazioni soggettive del rapporto d'imposta.

3.1. - Altro grande tema oggetto di incontro-scontro tra obbligazione tributaria e codice civile è quello della successione nel debito di imposta.

3.2. - Iniziamo dagli eredi, muovendo dall'art. 65, d.p.r. 600/1973, che prevede la **responsabilità solidale dei coeredi per le obbligazioni per tributi il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa.**

Si tratta di una deroga al principio civilistico contenuto negli artt. 752 e 754 c.c. per il quale gli eredi – da intendersi più correttamente quali “chiamati all’eredità”, salvo che i rapporti ereditari si siano nel frattempo già definiti con l’individuazione degli eredi “in senso proprio” e ferma restando la “provvisorietà” di ogni conseguente adempimento – sono tenuti al pagamento in proporzione della loro quota ereditaria, e che – nonostante una parte minoritaria della dottrina ne abbia affermato la portata generale – la giurisprudenza della Cassazione (2725/1974; 3277/1975; 22426/2014) ritiene applicabile alle sole **imposte sui redditi** in considerazione della natura eccezionale della norma, senza che ciò possa risolversi nella violazione dell’art. 3 Cost. (67/1985). Posizione, detta ultima, tutto sommato condivisibile, non potendosi lamentare, in senso contrario, irragionevoli disparità di trattamento tra tributi che, come si è detto in premessa, non trovano alcun conforto in un’affermata sistematicità del diritto tributario.

Non potendo essere invocata la diretta applicabilità dell’art. 1294 c.c. e tenuto conto dell’indubbia natura generale delle norme civilistiche in materia di successioni, deve pertanto ritenersi che la **successione nel debito di imposta** sia disciplinata dagli artt. 752 e 754 c.c., salvo appunto che la legge tributaria, come nel caso di specie, non disponga diversamente (Cass., 22426/2014; 780/2011).

Va, peraltro, precisato che gli eredi subentrano nella medesima posizione del *de cuius* nei confronti del Fisco per le “*obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa*”, sicché non può trovare applicazione a quei redditi percepiti dagli eredi successivamente alla morte dell’avente diritto e loro imputati ai sensi dell’art. 7, co. 3,.

Gli eredi, oltre a subentrare nella titolarità del debito di imposta, succedono al *de cuius* in tutti gli obblighi connessi all’adempimento dell’obbligazione tributaria e sono soggetti a specifiche comunicazioni (art. 65, co. 2 e 3).

Naturalmente, sul fronte attivo, agli eredi si trasmetteranno i **crediti di rimborso** nei confronti dell’ente impositore e i **diritti di rivalsa** verso altri privati.

Resta infine ferma la **disciplina civilistica** relativa alle modalità di **accettazione** dell’eredità, eventualmente con beneficio d’inventario – dovendosi in ogni caso escludere che l’adempimento degli obblighi tributari previsti in capo agli eredi comporti accettazione tacita dell’eredità, che ha natura negoziale e non può pertanto conseguire ad adempimenti doverosi – alla **rinunzia** all’eredità (che esclude qualsiasi responsabilità per i debiti tributari del *de cuius*: Cass., 27093/2013), alla **separazione** dei beni.

Per quanto riguarda l’**IVA**, l’art. 35-bis, d.p.r. 633/1972 stabilisce che i relativi obblighi possono essere adempiuti dagli eredi entro termini più ampi rispetto a quelli ordinari, senza tuttavia prevedere alcuna forma di solidarietà. Valgono dunque, per quanto sopra si è detto e nonostante la contraria opinione di parte della dottrina, i principi generali codicistici in tema di responsabilità *pro-quota*.

3.3. - Vi sono poi i fenomeni “successori” relativamente ai i soggetti diversi dalle società, che pongono rilevanti problemi in ordine al rapporto tra l’art. 36, co. 3, d.p.r. 602/73, l’art. 2495, c.c. e l’art. art. 28, co. 4, d.lgs. 175/2014.

Per quanto riguarda la **società di persone**, la sua cancellazione dal registro delle imprese, pur privandola della capacità giuridica e processuale, determina un fenomeno

successorio in capo ai soci e pertanto **non comporta l'estinzione dell'obbligazione** (solidale, illimitata e sussidiaria) **del socio** stesso (Cass., 24322/2014).

Per quanto riguarda le **società di capitali**, occorre svolgere una premessa sull'art. 36, co. 1, d.p.r. 602/1973, recentemente modificato dal d.lgs. n. 175/2014.

Tale disposizione prevede, innanzitutto, la responsabilità del **liquidatore** – nonché degli **amministratori**, ove all'atto dello scioglimento non si sia provveduto alla nomina del liquidatore, oppure ove nei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione abbiano compiuto operazioni di liquidazione o occultato attività sociali – **per le imposte non assolte dalla società di capitali** laddove, pur consapevole circa l'esistenza della passività fiscale, soddisfi crediti di ordine inferiore a quelli tributari oppure distribuisca ai soci, nella fase della liquidazione, beni e somme della società, nei limiti della somma che l'Erario avrebbe altrimenti ottenuto dalla liquidazione.

In considerazione della mancanza di una preesistente responsabilità del soggetto e della impossibilità di rifarsi sulla società una volta estinta – stante l'effetto estintivo della cancellazione disposto dall'art. 2495 c.c. come risultante dalla riforma del diritto societario di cui al d.lgs. 6/2003: Cass., SS.UU., 4060; 4061 e 4062/2010 – deve convenirsi con quella parte della dottrina e della giurisprudenza secondo cui si tratterebbe non già di una coobbligazione nei debiti tributari (Cass., SS.UU., 2079/1989), bensì di una **mera obbligazione risarcitoria** per una fattispecie successiva avente le caratteristiche dell'illecito (dunque, una responsabilità per **obbligazione propria ex lege**), con conseguente sua **estraneità al procedimento diretto all'accertamento del debito tributario** e la necessità che vi sia **definitività** (*id est*, avviso di accertamento non impugnato, sentenza passata in giudicato) **del debito tributario** – che della responsabilità del liquidatore costituisce il presupposto – e sia **provato** (con onere che il d.lgs. 175/2014 pone adesso in capo al liquidatore) **che i crediti non siano stati soddisfatti con i debiti della liquidazione** (Cass., SS.UU., 2079/1989, 12149/2010, 11968/2012, 179/2014).

Ebbene, la disposizione citata prevede anche la **responsabilità dei soci** che abbiano ricevuto (e nei limiti de)i suddetti beni e somme sia nei due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione sia durante la liquidazione medesima, purché in presenza di un attivo risultante dal bilancio finale di liquidazione (Cass., 13259/2015). Il relativo oggetto è stato individuato dalla giurisprudenza non già in un debito tributario, quanto in un'obbligazione civile il cui presupposto e limite è costituito dal debito d'imposta (Cass., 12149/2010; 10508/2008). Si tratta di un'ipotesi verosimilmente riconducibile ad una speciale responsabilità fiscale, mentre più problematico appare l'accoglimento, quale ipotesi ricostruttiva, della **successione a titolo universale**, che la giurisprudenza civilistica ha ritenuto effetto generale della cancellazione (Cass., SS.UU., 6070, 6071 e 6072/2013, cui si è adeguata la sezione tributaria: 16694/2013; 23029/2017). Ciò per almeno tre motivi: *i*) in quanto difficilmente compatibile con la responsabilità *ex art.* 36, non potendosi “duplicare” i titoli e gli obblighi dei soci, attesa anche l'amplissima latitudine dell'art. 36; *ii*) in quanto difficilmente compatibile con la sopravvivenza quinquennale della società disposta dall'art. 28, co. 4, d.lgs. 175/2014, di cui si dirà tra breve, altrimenti inutile ove vi fosse stata successione dei soci; *iii*) argomentando *a contrario*, in quanto la “successione” negli obblighi tributari è prevista espressamente per gli eredi di una persona fisica deceduta (art. 65, d.p.r. 600/1973).

Così stando le cose, si potrebbe affermare che la **responsabilità tributaria dei soci di società di capitali, non sia più regolata dall'art. 2495 c.c.** – secondo cui, ferma restando l'estinzione della società dopo la cancellazione, i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci sino a concorrenza delle somme

da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, se il mancato pagamento è dipeso da colpa dei soci stessi – in quanto, a seguito dell'avvenuta **estensione dell'art. 36, co. 1, d.p.r. 602/1973 a tutte le imposte** per effetto del d.lgs. 175/2014 (che ha modificato l'art. 19, d.lgs. 46/1999), la norma civilistica parrebbe aver perso una sua autonomia applicativa sul piano tributario, risolvendosi pertanto il “nuovo” art. 36 in una norma speciale e sussidiaria di “chiusura” del sistema. L'art. 36 afferma la responsabilità dei soci e associati nei limiti del valore dei beni ricevuti indipendentemente da qualunque comportamento del socio e presume (salvo prova contraria) che il valore di quanto ricevuto sia proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato e trova applicazione non solo alle somme ricevute in sede di liquidazione, ma anche a quelle ricevute nei due periodi di imposta precedenti la messa in liquidazione. La norma in esame non vale, invece, per le sole società di persone, per le quali restano ferme “le maggiori responsabilità civilistiche”, ovvero i diversi regimi di responsabilità patrimoniale (illimitata) previsti per questi modelli societari. Non mancano, tuttavia, letture, altrettanto apprezzabili, che dall'esclusione dell'art. 36, co. 3 dal profilo della “successione”, giungono alla conclusione della perdurante applicabilità dell'art. 2495, co. 2, c.c. quale norma appunto disciplinante la successione (anche) nei debiti tributari (GUIDARA).

Tale forma di responsabilità dei soci deve coordinarsi, peraltro, con la previsione recata dall'art. 28, co. 4, d.lgs. 175/2014 sul **differimento dell'estinzione della società** dopo il decorso di cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro delle imprese “*ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi*”. Sulla base del dato letterale, la “sopravvivenza” (certamente, solo “fiscale”, nel senso della valida formazione degli atti nei relativi confronti) della società (pur sempre civilisticamente “estinta”) – sancita da una previsione che è stata ritenuta di **carattere sostanziale** (e non procedimentale, come sostenuto dall'Amministrazione finanziaria: Circ., 31/E/2014) e, pertanto, non applicabile retroattivamente (Cass., 6743/2015; 23029/2017) – sembrerebbe precludere la nascita di qualsivoglia forma di responsabilità dei soci *ex art. 36, co. 1, d.p.r. 602/1973* almeno fin quando la stessa società deve considerarsi giuridicamente (e ai limitati fini dell'accertamento, del contenzioso e della riscossione tributari) in vita. E ciò in quanto tale “sopravvivenza” appare **precipuamente finalizzata alla formazione di una valida pretesa nei confronti del soggetto estinto** che, come sopra visto, è a sua volta il presupposto per azionare la responsabilità *ex art. 36, co. 1*.

3.4. - Tra le vicende modificative delle situazioni giuridiche soggettive – ed indipendentemente dalla questione se prevalga il profilo estintivo-successorio o quello meramente evolutivo-modificativo, verosimilmente il primo nella scissione e certamente il secondo nella fusione – va inoltre ricordata la **fusione**, dove ai sensi dell'art. 172, co. 4, TUIR la società risultante dalla fusione o incorporante subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate relativi alle imposte sui redditi; e la **scissione**, dove ai sensi dell'art. 173, co. 12 e 13, TUIR, gli obblighi tributari della società scissa, relativi a periodi di imposta anteriori alla data nella quale l'operazione ha effetto, sono adempiuti, in caso di scissione parziale, dalla società scissa ovvero trasferiti, in caso di scissione totale, alla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione (o in difetto alla beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione), ferma restando la responsabilità solidale delle società beneficiarie per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito.

Norma, quest'ultima, che non può di certo intendersi, come invece ritenuto dalla giurisprudenza di legittimità, nel senso di stabilire una responsabilità "illimitata" per i debiti fiscali e che, pertanto, presuppone pur sempre il limite del "valore effettivo del patrimonio netto" stabilito dalla disciplina civilistica di cui all'art. 2506-*quater*, secondo cui "*ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico*".

A tacere dei profili di irragionevolezza in considerazione dell'alterazione della neutralità fiscale che una siffatta responsabilità limitata, con i conseguenti intralci alle riorganizzazioni aziendali, e della violazione del principio di capacità contributiva stante l'impossibilità di ricevere dall'effettivo contribuente (la società scissa) la provvista, è sufficiente considerare, sotto il profilo del rapporto tra l'obbligazione tributaria e il diritto comune qui in esame, che la normale responsabilità *intra vires* è principio comune delle successioni, che nel "silenzio" (o, a tutto concedere, nell'ambiguità) del legislatore tributario sulla "intensità" della responsabilità solidale delle beneficiarie, non può di certo essere inteso come significativo di una diversa speciale volontà legislativa.

Per quanto riguarda, invece, le **imposte diverse da quelle sui redditi**, stante la mancanza di norme *ad hoc*, troveranno diretta applicazione le disposizioni generali rispettivamente contenute nell'art. 2504 c.c., secondo cui la società che risulta dalla fusione o quella incorporante assumono i diritti e gli obblighi delle società partecipanti alla fusione, proseguendo in tutti i loro rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione" e nel medesimo art. 2506-*quater* c.c.

3.5. - Non si verifica, invece, alcuna modificazione soggettiva nel caso delle **sanzioni amministrative e penali tributarie**, stante il principio di personalità della sanzione vigente in materia (per le sanzioni amministrative, *ex* art. 8, d.lgs. 472/1997). Analogo principio trova applicazione nel caso di **estinzione della società**, che determina l'intrasmissibilità della sanzione (Cass., 9094/2017). Restano fermi gli obblighi solidali di pagamento delle sanzioni previste per le società di persone, che avendo natura civilistica sono invece trasmissibili ai soci, fermo restando che in tal caso si trasferirà anche il diritto di regresso nei confronti degli autori delle violazioni (art. 11, d.lgs. 472/1997).

3.6. - Venendo, infine, alle **altre modifiche soggettive del rapporto d'imposta** ed iniziando dall'accollo, il tema attiene alla possibilità che un soggetto si **accolli volontariamente le imposte** di un altro soggetto allo scopo di garantire ad esso una sorta di "neutralità fiscale".

Nell'ipotesi di accollo, è bene notarlo, pur attuandosi, come nella rivalsa, il trasferimento del carico tributario da un soggetto ad un altro, non siamo in presenza di un meccanismo finalizzato ad attuare il corretto "riparto" del tributo, bensì, al contrario, di un patto finalizzato a trasferire il tributo medesimo ad un soggetto estraneo al presupposto.

A tale riguardo, l'art. 8, co. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) prevede adesso che sia ammesso in materia tributaria l'accollo, e quindi la traslazione del tributo da un soggetto ad un altro, purché non si liberi dalla prestazione l'originario debitore (c.d. "**accollo cumulativo**").

La dottrina è divisa. Taluni affermano, infatti, che solo la pattuizione di una **maggiorazione del corrispettivo** in caso di aumento dell'imposta si situerebbe legittimamente al di fuori della previsione dell'art. 53 Cost. e trovano una conferma alla loro tesi nel citato art. 8, co. 2, che duplica i soggetti obbligati nei confronti del Fisco. In tale prospet-

tiva, anche le ipotesi di **rivalsa facoltativa** – ormai del tutto residuali, avendo la riforma tributaria del 1971 operato una generale trasformazione della rivalsa del sostituto da facoltativa in obbligatoria – sarebbero di dubbia legittimità costituzionale, in quanto il legislatore ammetterebbe la possibilità che il carico tributario ricada su un soggetto diverso da quello che ha realizzato il presupposto. Altra parte della dottrina è invece orientata nel senso di ritenere che ciascuno potrebbe accollarsi l'imposta di un altro soggetto liberandolo così dall'obbligo (c.d. "**accollo liberatorio**"), trattandosi di scelta volontaria ed operando il vincolo alla tassazione della capacità contributiva "propria" nei soli confronti del legislatore, sicché l'accollo sarebbe ammesso sia nei casi di rivalsa facoltativa (ove la si ritenga costituzionalmente legittima), sia nei casi in cui la rivalsa non sia espressamente vietata. L'accollo non sarebbe dunque ammesso nelle sole ipotesi di **divieto di accollo o di rivalsa obbligatoria**, come accade nell'ipotesi del sostituto d'imposta (art. 64, d.p.r. 600/1973). La giurisprudenza, dal canto suo, dopo aver inizialmente ritenuto nulla, ai sensi dell'art. 53 Cost., la clausola di accollo delle imposte dovute dal mutuante sugli interessi a lui corrisposti (Cass., 5/1985), ha successivamente mutato opinione, ritenendo che, in mancanza di un'apposita disposizione di legge, la traslazione convenzionale del carico di imposta dovesse ritenersi legittima poiché attinente al mero sinallagma contrattuale (Cass., SS.UU., 6445/1985). Tuttavia, a seguito di ripetute oscillazioni giurisprudenziali che hanno talvolta ritenuto di privilegiare il profilo "soggettivo" dell'art. 53 Cost., ritenuto "inderogabile", la Cassazione (28437/2017), in un caso di traslazione di oneri fiscali certamente estranei al sinallagma del contratto (IMU e locazione), ha ritenuto di rimettere gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.

Per quanto riguarda la **delegazione** ex art. 1268 c.c. ("*Se il debitore assegna al creditore un nuovo debitore, il quale si obbliga verso il creditore, il debitore originario non è liberato dalla sua obbligazione, salvo che il creditore dichiari espressamente di liberarlo. Tuttavia il creditore che ha accettato l'obbligazione del terzo non può rivolgersi al delegante, se prima non ha richiesto al delegato l'adempimento*") e l'**espromissione** ex art. 1272 c.c. ("*Il terzo che senza delegazione del debitore, ne assume verso il creditore il debito, è obbligato in solido col debitore originario, se il creditore non dichiara espressamente di liberare quest'ultimo.*"), non essendo possibile la liberazione del debitore originario in considerazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, parte della dottrina ritiene possibile, al più, ammettere la delegazione e l'espromissione **cumulative** posto che da esse l'Erario trarrebbe esclusivamente un vantaggio consistente nel rendere il terzo irrevocabilmente tenuto al pagamento del tributo insieme all'originario debitore.

Rilevano, infine, ulteriori vicende modificative delle situazioni giuridiche, come nel caso della **surrogazione** del coobbligato che paghi il debito di imposta.

4. L'estinzione dell'obbligazione tributaria: adempimento, compensazione, decadenza e prescrizione, altre cause estintive.

4.1. - Ultimo tema da esaminare è quello dell'estinzione dell'obbligazione tributaria.

4.2. - In primo luogo, l'obbligazione tributaria si estingue mediante **adempimento**.

Tipicamente, l'adempimento si attua con il pagamento di una **somma di denaro**, sempre più frequentemente attraverso deleghe irrevocabili a banche convenzionate (art. 19, d.lgs. 241/1997).

Sono tuttavia previsti dei casi di **adempimento** mediante *datio in solutum*, in cui il contribuente può assolvere il tributo (in particolare, sui redditi e sulle successioni e donazioni: artt. 28 e 28-bis, d.p.r. 602/1973 e art. 39, t.u. 346/1990) mediante la dazione di beni di interesse artistico, storico o archeologico, previa accettazione del creditore (e, dunque, non risolvendosi in una obbligazione alternativa). Altra ipotesi è quella contenuta nell'art. 16, d.p.r. 380/2001 che prevede la possibilità di realizzare direttamente, a scomputo totale o parziale della quota del contributo di costruzione relativa alle opere di urbanizzazione, le opere medesime.

4.3. - Nel caso di ritardato adempimento (ma anche nel caso di diritto al rimborso), la disciplina delle singole imposte individua la misura e la decorrenza degli **interessi**. La giurisprudenza (Cass., 14002/2003) aveva ammesso l'applicazione, in materia di rimborsi IVA, della disciplina civilistica in tema di anatocismo (art. 1283 c.c.), ma il legislatore è successivamente intervenuto ad escluderla (art. 37, co. 50, d.l. 223/2006, conv. dalla L. 248/2006).

4.4. - Stante l'**indisponibilità** dell'obbligazione tributaria, l'Amministrazione finanziaria non può disporre del suo credito, non risultando pertanto ammesse né la **novazione**, né la **remissione** del debito, né la **rinuncia** preventiva all'applicazione del tributo (sulla nullità di una siffatta clausola contrattuale, Cass., 27045/2007; sull'indisponibilità del credito tributario, che preclude la liberazione da responsabilità illimitata dei soci in caso di trasformazione omogenea progressiva, Cass., 2851/1983).

4.5. - Per quanto riguarda l'adempimento dell'obbligazione tributaria mediante **compensazione**, da un punto di vista teorico si è sempre ritenuto che la disciplina codicistica di cui agli artt. 1241 e ss. c.c. fosse inapplicabile nel diritto tributario, per ragioni non tanto sostanziali quanto procedurali, attesa la "tipicità" dei modi di estinzione sia delle obbligazioni di imposta, sia dei debiti del Fisco, da ciò conseguendo l'espressa necessità dell'introduzione di una normativa *ad hoc* in tal senso. Tuttavia, il legislatore ha esteso nel tempo l'applicazione di questo istituto nel diritto tributario, dapprima riconoscendola nell'ambito dello stesso tributo (ad es., l'IVA risultante da dichiarazioni successive) (c.d. "**compensazione verticale**"); poi nell'ambito di tributi diversi, ma appartenenti allo stesso *genus*, sino ad abbracciare, per effetto della riforma dell'istituto della compensazione attuata con l'art. 17, d.lgs. 241/1997, crediti e debiti afferenti **prestazioni disomogenee**, nella specie tributarie e "parafiscali" (contributi previdenziali, premi INAIL, ecc.) e tra **enti "impositori" diversi**, così **superando anche il requisito della identità tra creditore e debitore** delle reciproche obbligazioni richiesta dal codice civile (operando, in tal modo, una sorta di delegazione di pagamento con successiva compensazione tra i vari enti creditori) (c.d. "**compensazione orizzontale**"). A ciò si è aggiunta la disciplina speciale prevista dal d.l. 78/2010 (conv. dalla L. 122/2010) per il pagamento dei **debiti iscritti a ruolo**.

Si è giunti, infine, all'art. 8, L. 212/2000 il quale, disponendo che "*L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione*", ha previsto la **compensazione quale istituto generale**, demandandone tuttavia l'attuazione a regolamenti mai emanati. La dottrina e parte della giurisprudenza di merito (CTP Parma, 37/2009; CTP Trento, 81/2012) ne sostengono l'immediata operatività (anche quale compensazione giudiziale *ex* 1243, co. 2, c.c.), escludendo che essa possa essere condizionata da regolamenti attuativi. La giurisprudenza di legittimità, al contrario, oscilla tra l'attribuzione a tale disposi-

zione di una natura meramente programmatica in assenza dei regolamenti attuativi (Cass., 18788/2016; 12262/2007; 15123/2006; 14579/2001) e l'affermazione, recessiva, secondo cui la compensazione sarebbe “*un principio immanente nel nostro ordinamento, anche prima della sua codificazione con l'art. 8, L. 212/2000*” (Cass., 23787/2010; 22872/2006). Anche l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di aderire all'indirizzo restrittivo, con la conseguenza, ad esempio, che non è possibile la compensazione con debiti oggetto di accollo, richiedendo la prima – salve le eccezioni previste da disposizioni normative *ad hoc* – che si tratti di debiti (e di contrapposti crediti) in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi (Ris., 140/E/2017; anche Cass., sez. pen., 55794/2017).

Ciò posto, e prescindendo da qualsivoglia altra considerazione, è necessario qui notare come negli ultimi anni l'istituto della compensazione sia stato fatto oggetto di un marcato potenziamento da parte del legislatore, rendendo ormai possibile la compensazione dei **crediti commerciali e professionali** non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati nei confronti della P.A., per forniture, appalti e consulenze professionali, sia con i debiti risultanti dalle **cartelle esattoriali** (art. 28-*quater*, d.p.r. 602/1973, introdotto dal d.l. 78/2010, conv. dalla L. 122/2010), sia con le somme dovute in esito agli **istituti deflativi** (art. 28-*quinqes*, d.p.r. 602/1973, introdotto dal d.l. 35/2013, conv. dalla L. 64/2013).

4.6. - Un'ulteriore modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria consiste nella **confusione** la quale trova luogo, in maniera non dissimile dal diritto civile, allorché la qualità di creditore e debitore convergano in capo al medesimo soggetto di diritto sebbene, ed a onore del vero, l'unica ipotesi prospettabile in materia tributaria è quella dell'ente impositore cui sia devoluta l'eredità del contribuente debitore (art. 586 c.c.). Ancora, modalità estintiva dell'obbligazione tributaria è poi rinvenibile nelle normative di **condono fiscale**, con le quali viene consentito al contribuente di definire in via agevolata l'obbligazione con il pagamento di una somma ridotta. Quest'ultimo è stato un istituto ampiamente utilizzato in passato ma che trova adesso, per quanto riguarda l'IVA, un ostacolo insuperabile nel diritto europeo, stante l'incompatibilità con la normativa europea in tema di IVA della rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento e alla riscossione del tributo che il provvedimento di condono mira a conseguire (CGUE, 17 luglio 2008, C-132/2006, *Repubblica italiana*).

4.7. - Per le obbligazioni derivanti dall'applicazione di sanzioni amministrative e penali tributarie, è la **morte** dell'obbligato che ne determina l'estinzione.

4.8. - L'obbligazione tributaria può altresì estinguersi per intervenuta **decadenza** dell'azione amministrativa di accertamento o liquidazione, cioè per il mancato esercizio di tipici poteri amministrativi; oppure per **prescrizione** del credito ormai liquido ed esigibile, ma non azionato esecutivamente nei termini di legge.

Quanto alla prima, la legge disciplina i termini di **decadenza** dell'azione di accertamento, diversi da imposta ad imposta. I termini di decadenza operano tuttavia anche a sfavore del contribuente, ad esempio in relazione al potere di chiedere il **rimborso** dell'imposta medesima (cfr. art. 38, d.p.r. 602/1973).

Quanto alla seconda, una volta che il credito sia divenuto liquido ed esigibile – di regola, dalla notifica degli atti che lo rendono tale (art. 2935, c.c.) – decorre il termine di relativa **prescrizione**, che si ritiene essere quello **decennale** previsto dalla disciplina generale codicistica *ex art.* 2946 c.c. (Cass., 24322/2014, che esclude l'applicabilità del termine

breve quinquennale *ex art. 2948, n. 4, c.c.*, non trattandosi qui di obbligazione “periodica”, bensì di un’obbligazione che nasce autonomamente anno per anno) e ciò, si badi bene, nonostante l’art. 2934 c.c. escluda espressamente l’applicazione della prescrizione ai diritti “indisponibili”. Tale fenomeno è giustificabile mediante una triplice considerazione: da un lato, la norma citata si riferisce ai diritti “indisponibili” dei rapporti di diritto privato; dall’altro, vi sono diverse norme tributarie che presuppongono l’esistenza di un termine generale di prescrizione decennale (ad es., l’art. 20, d.lgs. 112/1999 che prevede la possibilità, nel caso in cui si venga a conoscenza di nuovi elementi reddituali o patrimoniali di un contribuente, di reinscrivere a ruolo somme già discaricate purché non sia appunto “*decorso il termine di prescrizione decennale*”), e, infine, è lo stesso art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, che fa riferimento all’impossibilità di prorogare, appunto, “*il limite ordinario stabilito dal codice civile*” (Cass., 13684/2005; Corte cost., 280/2005).

Naturalmente, tale termine generale opererà **salvo espressa disposizione**: si pensi, ad esempio, al termine di **cinque anni** (dalla commissione del fatto) previsto dall’art. 20, d.lgs. 472/1997 in tema di **sanzioni tributarie non penali** (salvo che derivino da sentenze passate in giudicato, nel qual caso *ex art. 1953 c.c.* il termine è decennale: Cass., SS.UU., 25790/2009). Il termine di cinque anni trova applicazione anche per i **tributi locali** (TARSU, TOSAP, ecc.), trattandosi – diversamente dai tributi erariali, per i quali trova applicazione il termine decennale – di “**prestazioni periodiche**” *ex art. 2948, n. 4 cod. civ.*, permanendo i presupposti impositivi del tributo sino ad un mutamento della situazione di fatto (Cass., 2491/2007, 4283/2010). Per i medesimi motivi, quinquennale è anche la prescrizione degli interessi (Cass., 12715/2016; 17020/2014).

Tale termine generale trova applicazione anche al **credito del contribuente**, nelle ipotesi in cui il diritto al rimborso sia stato espressamente riconosciuto dall’Amministrazione finanziaria (senza tuttavia essere materialmente eseguito) oppure sia stato accertato in via definitiva in sede giurisdizionale.

In considerazione della natura generale della disciplina civilistica, trovano altresì applicazione tutti gli ulteriori principi ivi contenuti, sempre previo giudizio di compatibilità.

Va ricordato che lo Statuto dei diritti del contribuente ha stabilito, all’art. 3, co. 3, che **non sono prorogabili** i termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti di imposta; nonché, all’art. 8, co. 3, come si è già detto, che le disposizioni tributarie non possono **stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario** stabilito dal codice civile. Non è infrequente, peraltro, che il legislatore ricorra alla proroga dei termini di decadenza per l’accertamento per coloro che non abbiano aderito a provvedimenti *lato sensu* di condono, al fine di incentivare l’adesione medesima (ad es., l’art. 5-*bis*, d.l. 282/2002).

Vengono tuttavia previste delle deroghe, ad esempio in caso di eventi di carattere eccezionale che determinino il **mancato funzionamento degli uffici** (purché non dipendenti da disfunzioni organizzative dell’Amministrazione finanziaria), da accertare azionando uno specifico procedimento (d.l. 498/1961, conv. dalla L. 770/1961, come mod. dall’art. 10, d.lgs. 32/2001) e i cui motivi, da porre alla base del provvedimento che proroga i termini, si ritengono sindacabili in sede giurisdizionale (CTR Lazio, 54/2000).

Occorre inoltre ricordare che l’art. 66, d.p.r. 600/1973, afferma che “*per il computo dei termini si applicano le disposizioni dell’art. 2963 c.c.*”, norma che, benché dettata in tema di prescrizione estintiva, enuncia secondo la giurisprudenza (Cass., 15832/2004) criteri di rilevanza generale per il computo del tempo (termini di decadenza, termine per

la presentazione della dichiarazione o per l'effettuazione di versamenti, ecc.).

Questione diversa dalla proroga dei termini a favore dell'Amministrazione è quella della **proroga dei termini per adempiere**, che l'art. 9, co. 2, L. 212/2000 ammette a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali o imprevedibili, da disporsi con decreto ministeriale.

PROF. GIUSEPPE MELIS
Ordinario di diritto tributario
Dipartimento di giurisprudenza
Luiss Guido Carli

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE: Limitandoci ai principali e più recenti contributi monografici, si segnala: M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pp. 482; A. GUIDARA, *La successione nelle situazioni giuridiche soggettive*, Padova, 2017, pp. 314; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, pp. 784; F. PICCIAREDDA, *La solidarietà tributaria. Linee di tendenza*, Roma, 2017, pp. 270. Sia consentito inoltre richiamare G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, 5° edizione, Torino, 2017, pp. 714.