

Direttori

Fabrizio Amatucci

Professore ordinario di Diritto tributario
Seconda Università degli Studi di Napoli

Pietro Boria

Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Foggia

Antonio Felice Uricchio

Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Bari "Aldo Moro"

SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO

La collana accoglie studi a carattere monografico aventi a oggetto il diritto tributario. In particolare le monografie si propongono di analizzare i temi del diritto tributario attuale, con riguardo a profili di diritto sostanziale e/o di diritto processuale, e con riferimento all'ordinamento nazionale ovvero a quello comunitario ovvero ancora al diritto internazionale. L'intento è quello di fornire un contributo utile alla formazione del pensiero giuridico moderno su una materia sempre più importante per il perseguimento dell'interesse comune e per il funzionamento delle istituzioni.

Nei "Saggi di diritto tributario" sono pubblicate opere di alto livello scientifico, anche in lingua straniera per facilitarne la diffusione internazionale.

Il direttore approva le opere e le sottopone a referaggio con il sistema del « doppio cieco » (« *double blind peer review process* ») nel rispetto dell'anonimato sia dell'autore, sia dei due revisori che sceglie: l'uno da un elenco deliberato dal comitato di direzione, l'altro dallo stesso comitato in funzione di revisore interno.

I revisori rivestono o devono aver rivestito la qualifica di professore universitario di prima fascia nelle università italiane o una qualifica equivalente nelle università straniere.

Ciascun revisore formulerà una delle seguenti valutazioni:

- a) pubblicabile senza modifiche;
- b) pubblicabile previo apporto di modifiche;
- c) da rivedere in maniera sostanziale;
- d) da rigettare;

tenendo conto della: a) significatività del tema nell'ambito disciplinare prescelto e originalità dell'opera; b) rilevanza scientifica nel panorama nazionale e internazionale; c) attenzione adeguata alla dottrina e all'apparato critico; d) adeguato aggiornamento normativo e giurisprudenziale; e) rigore metodologico; f) proprietà di linguaggio e fluidità del testo; g) uniformità dei criteri redazionali.

Nel caso di giudizio discordante fra i due revisori, la decisione finale sarà assunta dal direttore, salvo casi particolari in cui il direttore medesimo provvederà a nominare tempestivamente un terzo revisore a cui rimettere la valutazione dell'elaborato.

Le schede di valutazione verranno conservate, in doppia copia, in appositi archivi.

Il termine per la valutazione non deve superare i venti giorni, decorsi i quali il direttore della collana, in assenza di osservazioni negative, ritiene approvata la proposta.

Sono escluse dalla valutazione gli atti di convegno, le opere dei membri del comitato e le opere collettive di provenienza accademica. Il direttore, su sua responsabilità, può decidere di non assoggettare a revisione scritti pubblicati su invito o comunque di autori di particolare prestigio.



Vai al contenuto multimediale

Franco Picciaredda

La solidarietà tributaria

Linee di tendenza





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXVII
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-0000-4

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: agosto 2017

*Sempre devi avere in mente Itaca, raggiungerla sia il pensiero costante.
Soprattutto, non affrettare il cammino; fa che duri a lungo, per anni, e che
da vecchio metta piede sull'isola, tu, ricco dei tesori interiori accumulati nel
tragitto senza aspettarti ricchezze da Itaca.
Itaca ti ha dato il bel viaggio, senza di lei mai ti saresti messo in strada: che
cos'altro ti aspetti?*

K. KAVAFIS, Itaca

II Premessa

17 Capitolo I

La disciplina della solidarietà nel diritto civile e nel diritto tributario

1.1. Le obbligazioni solidali nel codice civile, 17 – 1.1.1. *La disciplina delle obbligazioni solidali. Premessa metodologica*, 24 – 1.1.2. *La disciplina dei rapporti obbligatori solidali. Le regole comuni alle obbligazioni in solido dal lato attivo e dal lato passivo*, 26 – 1.1.3. (Segue) *Le regole divergenti nelle obbligazioni solidali attive e passive*, 34 – 1.1.4. *Le regole specifiche delle obbligazioni solidali passive*, 38 – 1.1.5. *Considerazioni sistematiche in ordine alla disciplina della solidarietà nel diritto civile*, 39 – 1.2. La solidarietà tributaria. Inquadramento sistematico, 41 – 1.2.1. *Profili generali della solidarietà in ambito tributario*, 43 – 1.2.2. *Fondamento e tassonomia della solidarietà tributaria. La solidarietà paritetica*, 49 – 1.2.3. (Segue) *La solidarietà dipendente*, 54 – 1.2.4. *Considerazioni sistematiche in ordine alla disciplina della solidarietà tributaria*, 63 – 1.3. La vicenda della c.d. “supersolidarietà” tributaria nelle pronunzie costituzionali, 66 – 1.3.1. *L’applicazione dell’art. 1310 c.c. con riferimento all’“interruzione” del termine di decadenza*, 75 – 1.3.2. *L’applicazione della regola che consente l’estensione in utilibus del giudicato di cui all’art. 1306, comma 2, c.c. in tema di solidarietà tributaria*, 88 – 1.3.3. *I profili di indagine (rinvio)*, 107.

109 Capitolo II

La dimensione procedimentale dell’istituto

2.1. Cenni introduttivi, 109 – 2.2. Le problematiche operative: quadro di sintesi ed ipotesi risolutive, 115 – 2.2.1. (Segue) *La notifica degli atti impositivi e della riscossione*, 116 – 2.2.2. *Il rapporto con gli istituti conciliativi e deflativi del contenzioso*, 147 – 2.3. L’autotutela come correttivo ad eventuali iniquità sostanziali provocate dall’applicazione delle regole civilistiche in tema di obbligazioni solidali in ambito tributario, 184 – 2.4. (Segue) *Brevi considerazioni sull’istituto dell’autotutela nel diritto tributario con particolare riferimento ai più recenti profili processuali*, 185 – 2.4.1. (Segue) *L’autotutela come rimedio alle distonie della solidarietà*

tributaria negli spunti forniti dall'elaborazione pretoria, 193 – 2.4.2. (Segue) Sulla insussistenza di limitazioni in capo all'amministrazione finanziaria ad esercitare lo *ius corrigendi*, nonostante l'esistenza di un giudicato sfavorevole al contribuente, 198 – 2.4.3. Sviluppi evolutivi della giurisprudenza di legittimità nel senso di consentire l'impugnazione del diniego di autotutela, 202 – 2.4.4. Gli ulteriori profili di indagine (rinvio), 210.

213 Capitolo III

La tutela dei diritti

3.1. Cenni introduttivi, 213 – 3.2. La giurisdizione sulle liti nascenti dallo svolgimento dei rapporti di coobbligazione, 215 – 3.2.1. *Le liti fra creditore e debitore*, 219 – 3.3. Le forme di tutela, 223 – 3.3.1. *Il litisconsorzio necessario*, 224 – 3.3.2. *Il litisconsorzio facoltativo e l'intervento*, 230 – 3.4. L'ottemperanza — premessa metodologica, 237 – 3.4.1. *Il giudizio di ottemperanza: evoluzione storica ed inquadramento sistematico*, 242 – 3.4.2. *Il giudizio tributario di ottemperanza: peculiarità strutturali e rapporti con l'esecuzione forzata civilprocessualistica*, 247 – 3.4.3. *La disciplina positiva — presupposti processuali ed oggetto del giudizio*, 251 – 3.5. I rapporti con l'istituto sostanziale della solidarietà passiva. Il ricorso per ottemperanza come possibile strumento di tutela delle ragioni del coobbligato in solido esterno al giudizio, 262.

271 Ringraziamenti

Premessa

Il tema della solidarietà tributaria è andato assumendo nel tempo connotazioni così peculiari che sembra possa utilmente evocarsi al riguardo un paragone con un problema matematico.

Ad una prima delibazione della disciplina applicabile e delle pronunce giurisprudenziali intervenute in argomento, appare, infatti, manifesto come l'istituto di cui si tratta — almeno sul piano tributario — abbia una qual certa assonanza con l'equazione di Schrödinger: quella che dal 1926 tutti cercano di risolvere, ma che si allunga via via che viene decifrata, si carica di nuove incognite, mentre ne perde qualcuna e con gli anni si è ampliata a dismisura divenendo sempre più complessa e che, paradossalmente, non viene risolta proprio a cagione delle troppe soluzioni che accumula.

Nelle pagine che seguono si tenterà di operare un approfondito *screening* sull'intricata declinazione del fenomeno solidaristico in ambito tributario.

L'indagine fornirà un quadro d'insieme che deriva dai numerosi contributi dottrinali e giurisprudenziali succedutisi in argomento nel tempo fino ai giorni nostri, anche se, come si vedrà, simili sforzi esegetici non hanno tutt'oggi condotto all'individuazione di una linea interpretativa unitaria.

Una ricerca sul concetto della solidarietà tributaria non può sicuramente prescindere dall'esame e dalle interrelazioni con i principi e con le norme che regolamentano le obbligazioni solidali di stampo civilistico con le quali, oltre ad esservi un'inferenza pratica, vi è una miscelazione continua e complessa di motivi connessi.

La trattazione procederà, pertanto, attraverso un lavoro istologico intorno alla solidarietà civilistica, per mezzo della quale potrà subito evidenziarsi come le obbligazioni solidali in genere non siano scevre da anfibologie, ma, anzi, simboleggino una delle categorie dogmatiche, in materia di rapporti obbligatori, che offrono molteplici sfaccettature morfologiche.

Tale criticità deriva in misura rilevante dal fatto che non vi è un archetipo normativo idoneo a definire in modo compiuto la conformazione del rapporto solidale, giacché, come verrà meglio precisato, l'art. 1292 c.c. è indirizzato a regolare il piano concreto dell'obbligazione solidale piuttosto che a sceverare gli elementi basilari della sua struttura.

È palese come, in assenza di una organica disciplina volta a mettere a fuoco la solidarietà sul piano sostanziale, risulti fondamentale distinguere i caratteri *in nuce* del rapporto solidaristico, fermo restando che la solidarietà non sembra un elemento tale da causare in maniera significativa un'alterazione dell'obbligazione *ex se*.

Né, d'altro canto, pare si possa sostenere che l'impianto della solidarietà derivi dalla natura dell'obbligazione medesima, o che lo stesso si riferisca a una pluralità di obbligazioni tra loro coordinate in vista di un medesimo fine alla stregua di quanto si verifica nelle ipotesi di collegamento negoziale.

Deve più correttamente ritenersi che la solidarietà si atteggi come una determinata modalità dell'obbligazione, che prescinde dalla vicenda che ha dato origine al rapporto.

Può, dunque, osservarsi come la figura che ci accingiamo a notomizzare si distingua per essere più specificamente una sovrastruttura, una sorta di *vestmentum* che informa di sé l'obbligazione e che ne caratterizza fortemente il profilo attuativo.

Difatti la solidarietà, da un lato, si dimostra funzionale a scongiurare il pericolo che la pluralità dei soggetti coinvolti possa ostacolare il soddisfacimento dell'interesse creditorio, dall'altro (e *pour cause*) persegue l'intento di assicurare che la situazione debitoria non venga resa più gravosa in ragione dell'esistenza di una pluralità di coobbligati.

Dallo sviluppo dell'analisi emergerà come la solidarietà debba essere intesa come un fascio di rapporti obbligatori, soggettivamente differenziabili, che congiungono tra loro una pluralità di soggetti, il cui fondamento è ravvisabile in un'esigenza di raccordo tra le situazioni giuridiche soggettive modellate per agevolare la realizzazione del credito.

Il suindicato assunto trova d'altro canto riscontro nella stessa espressione *in solidum teneri*, la quale si riferisce, con tutta evidenza, all'aspetto effettuale di un legame che unisce le posizioni obbligatorie di una pluralità di soggetti, influenzando le vicende che attengono ai

singoli rapporti obbligatori separatamente distinguibili in virtù della loro autonomia.

Una volta sviscerati i principi e le regole della solidarietà civilistica, la disamina si incentrerà sulle specialità del rapporto solidale nel diritto tributario, ponendo in rilievo, sin da ora, due elementi fondamentali: siamo in presenza di un sistema parzialmente binario (giacché, come vedremo, esistono tratti comuni); non è possibile una relazione di contiguità assoluta tra i due rami che consenta una piena fungibilità dei termini realizzando una sorta di metonimia.

Le suddette qualità discendono, in realtà, dai tratti intrinseci all'obbligazione tributaria la quale, essendo legata all'esercizio di un potere impositivo, si pone in una dimensione prettamente procedimentale diretta a rafforzare le garanzie riconosciute al Fisco in ordine all'acquisizione delle risorse economiche.

Si illustreranno, quindi, i connotati propri che permeano la solidarietà nel settore tributario, tra i quali spiccano l'impossibilità di delineare un rapporto solidale dal lato attivo e l'inderogabilità del vincolo solidale dal lato passivo, e ciò alla luce della circostanza che lo stesso è posto a salvaguardia dell'interesse pubblicistico alla realizzazione del credito (*recte*: tributo).

Sembra, allora, palese come le rilevate specificità precludano all'interprete la possibilità di svolgere un'acritica e automatica trasposizione delle regole contenute nel codice civile in ambito tributario, stante il carattere duale che ne diversifica la pur comune genealogia.

D'altronde il Legislatore, astenendosi dal normare in modo puntuale il fenomeno e lasciandolo privo di una struttura armonica, ha aperto un varco a non poche difficoltà ermeneutiche.

Sarà, pertanto, necessario prendere le mosse dall'osservazione della caratteristica dinamica del rapporto impositivo per stabilire se ad esso debbano estendersi in via analogica le disposizioni previste in campo civilistico.

L'adozione delle norme del codice civile deve essere, infatti, focalizzata intorno alla verifica della compatibilità delle regole di diritto comune con il *corpus* legislativo tributario, e ciò con particolare attenzione alla cosiddetta solidarietà tributaria dipendente, nella quale, come si vedrà — ancorché dinanzi ad una similare impronta genetica — non possono ravvisarsi i presupposti della *eadem causa obligandi* e della *eadem res debita* posti a fondamento della solidarietà nel diritto civile.

Già sulla scorta dei profili sopra citati, appare chiaro come l'identificazione della disciplina concretamente riferibile all'obbligazione solidale tributaria, vuoi nel passato, come nell'attuale realtà fenomenica, sia un argomento di notevole complessità per l'interprete.

Negli anni si sono, invero, susseguiti animati dibattiti dottrinali e copiosi interventi da parte della giurisprudenza costituzionale e di legittimità i quali, peraltro, non sempre hanno saputo sciogliere il nodo gordiano posto alla base delle singole problematiche di volta in volta prospettatesi in relazione alla solidarietà tributaria.

Di simili approdi dottrinali e giurisprudenziali verrà dato ampio riscontro nelle pagine che seguono, e ciò al fine di tracciare il percorso evolutivo di una tematica che, come esposto, si appalesa caratterizzata da non trascurabili ambiguità in sede attuativa e da una messe vastissima di opzioni.

In apicibus è necessario, comunque, identificare uno spartiacque concettuale per delimitare i confini tra quello che era il contesto in materia *ante* le fondamentali sentenze (n. 48/1968 e n. 139/1968) dei Giudici delle leggi (che rappresentano dei veri e propri *leading cases*) e il successivo mutamento negli atteggiamenti culturali e negli stili cognitivi che hanno caratterizzato il sistema. Ciò si manifesta in modo significativo nelle interazioni tra le discipline (civilistica e tributaria) dalle quali discendono poi le conseguenti implementazioni alla figura della solidarietà nel campo che ci occupa — con la ulteriore precisazione che tali pronunce — sia detto *per incidens* — hanno certamente subito l'influsso degli studi condotti al riguardo da autorevole dottrina. Studi che hanno predisposto l'*humus* culturale in cui sono germinate le *new ideas* prefiguranti una rottura con gli schemi e gli stilemi giuridici del passato (si veda sul punto *infra sub* Cap. I, par. 1.3, nota n. 108).

Non pare, infatti, esservi dubbio sulla circostanza che tutti i successivi arresti giurisprudenziali che hanno dato un *imprinting* e una connotazione alla solidarietà tributaria, così come si mostra nel suo attuale assetto, siano in qualche modo correlati alla impostazione che nel 1968 la Consulta, da una parte, e la dottrina, dall'altra, hanno conferito al fenomeno di cui trattasi.

Intendiamo riferirci alle questioni cardine relative alla coniugazione del rapporto solidale in ambito tributario, con riferimento alla vicenda della c.d. "supersolidarietà" tributaria (nelle pronunzie costituzionali), all'impiego dell'art. 1310 c.c. (in ordine all'interruzione del termine di

decadenza) e al recepimento della regola che consente l'estensione in *utilibus* del giudicato (di cui all'art. 1306, comma 2, c.c.).

Da questo rapido *excursus*, che verrà successivamente esaminato *funditus* nei capitoli che seguono, si possono trarre dei punti fermi che costituiscono la chiave di lettura unificante della solidarietà tributaria e segnatamente di quella c.d. paritetica.

Possiamo dire, da una parte, che si è gradatamente assistito ad un fenomeno di "privatizzazione del contenzioso tributario", o se si preferisce di "privatizzazione del debito d'imposta" (al riguardo si veda *infra* Cap. I, par. 1.3.2, nota n. 169, nonché Cap. II, par. 2.2.1), giacché l'Ente impositore, una volta notificato l'accertamento ad uno solo dei coobbligati si colloca al di fuori dalle contestazioni giurisdizionali (liti da regresso *et similia*) che possono insorgere tra e nei confronti degli altri consorti (con l'unica eccezione delle azioni scaturenti dall'attuazione dell'art. 1306, comma 2, c.c.; si veda in argomento *infra* Cap. I, par. 1.3.2).

Praticamente, come dinanzi ad un *coupe de théâtre*, l'Amministrazione finanziaria esce di scena nei rapporti con gli altri coobbligati pretermessi dalla notifica dell'atto impositivo, lasciando il campo in via esclusiva alle *querelles* tra i soggetti passivi.

Mentre, dall'altra parte, si può affermare che il diritto vivente ha coerentemente fornito una lettura delle norme, in materia di solidarietà, che possano stimarsi all'unisono con i principi della piena tutela giurisdizionale dei coobbligati (in tutte le sue fisionomie definitorie), ricavabili dagli artt. 24 e 113 Cost.

Il comune denominatore si può individuare, in pratica, nella ricerca, da parte della giurisprudenza, delle regole e delle metodologie compresenti nella realtà giuridica apprestate dal Legislatore per garantire le opportune azioni ai coobbligati che si prefiggano di esercitare il loro diritto di regresso nei confronti dei consorti.

In buona sostanza, il principio ispiratore a cui si è regolarmente attenuta (specie) la Consulta è costituito da una verifica intorno ai precetti insiti nell'Ordinamento che consentano al coobbligato che ha adempiuto l'obbligazione tributaria di poter agire in giudizio nei riguardi degli altri condebitori, ma non contro il Fisco, per tutelare le sue ragioni.

Il riparto del debito tributario in ragione della capacità contributiva di ciascun consorte, ovvero quello della uniformità del *quantum* ogget-

to della pretesa impositiva, restano del tutto regressivi nel pensiero della giurisprudenza.

Ciò che in pratica appare dirimente è la circostanza che al coobbligato adempiente sia astrattamente consentita una tutela giurisdizionale verso gli altri obbligati per recuperare la quota d'imposta non di sua spettanza, lasciando in questo modo indenne l'Amministrazione finanziaria dalla necessità di attivarsi in capo a tutti i coobbligati per la realizzazione della pretesa impositiva.

Fin qui "l'evoluzione" che ha subito la solidarietà tributaria in progresso di tempo nel suo naturale divenire, ma "l'evoluzione" più significativa, o meglio quella che deve ancora compiere il suo *iter* applicativo e sedimentarsi nel tempo, è legata all'innesto nel suo nucleo portante delle nuove figure che sono state introdotte nel sistema tributario.

Gli istituti deflattivi e conciliativi, a partire dall'accertamento con adesione, nonché l'istituto dell'autotutela, si innervano nel tessuto connettivo della solidarietà, producendo conseguenze sul piano concreto che riverberano i loro effetti prevalentemente nell'ambito dei rapporti interni (si veda quanto esposto *infra* nel Cap. II).

Non dissimilmente il giudizio di ottemperanza, di cui all'art. 70 del d.lgs. n. 546/92 (nel testo novellato dall'art. 9, d.lgs. n. 156/2015), impatta in maniera rilevante sugli aspetti connessi all'esecuzione del giudicato *in utilibus* (ex art. 1306 c.c.) da parte del coobbligato rimasto estraneo al giudizio, mentre resta ancora aperta la problematica in ordine all'applicabilità del litisconsorzio necessario nel settore della solidarietà tributaria (sul punto si veda quanto esposto *postea* Cap. III).